

München 1966

Differenzierungsvorschriften im deutschen
Einkommensteuerrecht als Ausdruck
sozialpolitischer Zielsetzungen

Gisela Flaig

Differenzierungsvorschriften im deutschen
Einkommensteuerrecht als Ausdruck
sozialpolitischer Zielsetzungen

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Gisela Flaig

1960



Referent: Professor Dr. Otto H i n t n e r
Korreferent: Professor Dr. Horst Jecht

Tag der mündlichen Prüfung: 13. Juli 1960

Vorwort

Das Steuerrecht in seiner konkreten Gestalt ist ebenso wie andere Rechtsgebiete bestimmt durch unterschiedliche Wertvorstellungen des Gesetzgebers und durch die von ihm mit der spezifischen Rechtssetzung angestrebten Ziele.

Diese Ziele können mannigfacher Natur sein, jedoch ist jedem Rechtsgebiet eigen, dass eine bestimmte Zwecksetzung den primären Leitgedanken darstellt. Indes zeichnet sich gerade das moderne Gesetzgebungswerk dadurch aus, dass neben diesen die Struktur des Rechtsgebietes und des einzelnen Gesetzes bestimmenden Leitgedanken andere Maximen treten.

Damit ist aber zwangsläufig die Herausgestaltung einer Ungleichartigkeit, der Differenzierung, aus der primär gedanklichen Gleichartigkeit der rechtlichen Würdigung verbunden.

Der Zwang zur Differenzierung im Steuerrecht beruht auf gewissen tragenden Prinzipien der Besteuerung, die durch einzelne Rechtsnormen in unterschiedlicher Art und Intensität zur Wirkung gelangen.

In der vorliegenden Arbeit sollen jedoch nur diejenigen Differenzierungsvorschriften im Einkommensteuerrecht analysiert werden, in denen sozialpolitische Zielsetzungen zum Ausdruck kommen.

Für die Unterstützung, die mir bei der Untersuchung dieser Problemstellung gewährt wurde, gilt mein aufrichtiger Dank meinem hochverehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. O. Hintner sowie Herrn Professor Dr. H. Jeht. Herrn Dr. Gerhard Mann danke ich herzlich für wertvolle Anregungen.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554030_0080

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
<u>Einleitung</u>	
1. Gegenstand und Ziel der Untersuchung ..	1
2. Untersuchungsmethodik	3

Erster Teil

Sozialpolitik als Ordnungselement der Einkommensverteilung

I. Die materiellen Existenzverhältnisse einer Bevölkerungsschicht als Problem der Sozialpolitik	5
II. Die Sozialpolitik als Instrument zur Veränderung der Einkommens- und Vermögensverteilung aller Bevölkerungsschichten	8
III. Sozialpolitische Zielsetzungen der Besteuerung	10

Zweiter Teil

Die Verfassung und ihre Bedeutung für die Gestaltung einer sozialen Steuergesetzgebung

I. Die Wirtschaftsverfassung	15
II. Das Grundgesetz	17

Dritter Teil

Die Einkommensteuer

I. Das deutsche Steuersystem	24
------------------------------------	----

	<u>Seite</u>
II. Die Einkommensermittlung des Einkommensteuergesetzes und die dabei vorgenommenen Differenzierungen	27
III. Die generell-quantitative Differenzierung	29
1. Die Ausgestaltung des Steuertarifs .	29
a) Das steuerfreie Existenzminimum .	33
b) Die Progression und ihre Ausgleichsfunktion	35
2. Sondertarif bei ausserordentlichen Einkünften nach § 34	37
a) Veräusserungsgewinne	40
b) Entschädigungen im Sinne des § 24 Ziff.1	41
c) Einkünfte, die die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt	45
3. Die Steuerfreiheit bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn nach § 34 a .	47
4. Sondertarif bei ausserordentlichen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 34 b	49
5. Freibeträge	53
a) Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	53
aa) Abhängigkeit von der Höhe des Einkommens und der Art der Gewinnermittlung	53
ab) Abhängigkeit von dem Merkmal der Einwanderung	53
b) Bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit	54
IV. Die generell-qualitative Differenzierung	57
1. Die Gewinnermittlung und die Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten	59

	<u>Seite</u>
2. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb	65
a) Die Sonderabschreibungen	67
aa) Bewertungsfreiheit für bewegliche Wirtschaftsgüter nach § 7a....	67
ab) Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude nach § 7e...	70
b) Die Steuerbegünstigung des nichtentnommenen Gewinns nach § 10 a	70
c) Der Verlustabzug nach § 10 d	72
d) Die Pensionsrückstellungen nach § 6 a	74
3. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	76
a) Die Abhängigkeit der steuerlichen Vergünstigungen von der Art der Gewinnermittlung	78
b) Die Förderung des Baus von Landarbeiterwohnungen	80
4. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	83
5. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	87
a) Neben dem Arbeitslohn gewährte Bezüge und Vorteile	89
b) Abgrenzung nicht steuerbarer Zuwendungen zum Arbeitslohn	93
6. Kritische Betrachtung der Steuerbelastung der verschiedenen Einkunftsarten	96
7. Die individuelle Differenzierung	99
1. Die Haushaltsbesteuerung	99
a) Die Ehegattenbesteuerung	101
aa) Getrennte Veranlagung nach § 26 a	105
ab) Zusammenveranlagung nach § 26 b ..	107
ac) Vergleich zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung ..	109
b) Die Zusammenveranlagung mit Kindern ..	111
c) Die Gewährung der Kinderfreibeträge ..	113
d) Eigene Einkünfte und eigenes Vermögen des Kindes und die Auswirkungen auf die Gewährung der Kinderfreibeträge ..	114

	<u>Seite</u>
2. Die Bindung von Ermässigungen an eine Altersgrenze	116
3. Die aussergewöhnliche Belastung	118
a) Normalfall der aussergewöhnlichen Belastung	119
aa) Vergleich der Rechtslage bis 31.12.1954 und ab 1.1.1955	120
ab) Die Höhe der Steuerermäßigungen ..	124
b) Sonderfälle der aussergewöhnlichen Belastung nach § 33 a	126
c) Das Verhältnis von § 33 zu § 33 a	130
4. Sonderausgaben	134
a) Versicherungsbeiträge	135
b) Bauspraverträge	136
c) Kapitalansammlungsverträge	137
d) Spenden	138
e) Renten	139
f) Höchstbeträge	141

Vierter Teil

Grenzen für die Verwirklichung sozialpolitischer Zielsetzungen im Einkommensteuerrecht

I. Gebundenheit des Einkommensteuerrechts an übergeordnete Rechtsnormen und allgemeine Rechtssetzungsgrundsätze.....	143
1. Völkerrechtliche Bindungen	143
a) Wettbewerbsverfälschungen	144
b) Freizügigkeit im Personenverkehr	148
c) Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften	148
2. Verfassungsrechtliche Schranken	149
3. Die Typisierung im Steuerrecht	153
a) In der Gesetzgebung	154
b) In der Rechtsprechung	156
c) In der Verwaltung	157

	<u>Seite</u>
II. Wirtschaftspolitische Zielsetzungen als Grenzpfähle	159
III. Fiskalische Notwendigkeiten als Beschrän- kungsfaktoren	163
<u>Schlußbetrachtung</u>	167
Literaturverzeichnis	172

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BB	Betriebsberater
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuerdurchführungs- verordnung
EStRl	Einkommensteuerrichtlinien
FA	Finanzamt
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
GG	Grundgesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
OFH	Oberster Finanzhof
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
STW	Steuer und Wirtschaft
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
VOL	Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft
WPg	Wirtschaftsprüfung

Paragraphen, die ohne nähere Bezeichnung im Text oder in Fussnoten vorkommen, sind solche des Einkommensteuergesetzes.

Einleitung

1. Gegenstand und Ziel der Untersuchung

Das deutsche Steuerrecht setzt sich in seinem Kern aus einer Anzahl von Rechtsnormen zusammen, die dem Zweck dienen, an bestimmte Sachverhalte die Steuerpflicht zu knüpfen.

Die Überlegungen in dieser Untersuchung können sich jedoch nicht auf alle Rechtsnormen des Gesamtsystems beziehen, da durch die Begrenzung jeder Steuerart auf verschiedenartige Besteuerungsgegenstände diese der einzelnen Steuer ihr spezifisches Gepräge geben.

Nur durch die Beschränkung der Betrachtung auf den Bereich einer einzigen Steuerart scheint uns eine wesensgerechte Analyse und Wertung möglich. Die Wahl fiel dabei auf die Einkommensteuer, weil sie diejenige Steuer ist, in der Differenzierungsvorschriften als Ausdruck sozialpolitischer Zielsetzungen am stärksten zur Ausprägung gelangt sind.

Mit der Einkommensteuer hat der Staat ein Instrument in der Hand, um die aus ökonomischen Bedingungen resultierende Einkommensverteilung mit den Vorstellungen von sozialer Gerechtigkeit in Einklang zu bringen.

Ziel der Untersuchung ist es, die Berechtigung einer sozialpolitischen Gestaltung¹⁾ des Einkommensteuerrechts nachzuweisen, aber auch die Grenzen der Verwirklichung sozialpolitischer Zielsetzungen im Rahmen des Einkommensteuerrechts aufzuzeigen.

Wir müssen uns daher mit der Frage beschäftigen, ob die heutige Einkommensteuergesetzgebung den sozialpolitischen Prinzipien folgt. Je nachdem, ob man nun als sozialpolitische Zielsetzung des Staates die Privilegierung einer herrschenden Klasse oder den sozialen Ausgleich annimmt, wird man zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Erst bei Setzung einer solchen Prämisse ist ein Urteil darüber möglich, ob sich der Staat in einer historischen Situation "richtig" verhalten hat bzw. wie sich der Staat in verschiedenen Situationen verhalten soll.²⁾

Wir können hier von der Annahme ausgehen, dass das Ziel der Wirtschaftspolitik in der freien, sozialen Marktwirtschaft die Vollbeschäftigung bei stabilem Preisniveau ist. Dieses wirtschaftspolitische Ziel wird durch die Sozialpolitik dahingehend modifiziert, dass nicht Vollbeschäftigung um jeden Preis erreicht werden soll, sondern Vollbeschäftigung mit möglichst gerechter Verteilung des dabei entstehenden Sozial-

- 1) Die Frage der Rechtfertigung der Steuer selbst scheidet aus unserer Betrachtung aus. Die Steuer wird als eine "historische Erscheinung des gegebenen Staates" (Gerloff) angesehen.
- 2) Littmann, Konrad: Zunehmende Staatstätigkeit und wirtschaftliche Entwicklung, 1. Aufl., Köln und Opladen 1957, S.13, Anm.4.

produkts.¹⁾

2. Untersuchungsmethodik

Der erste Teil der nachfolgenden Betrachtungen ist dem Begriff und Wesen der Sozialpolitik, ihrem Wandel im Lauf der letzten hundert Jahre gewidmet, wobei die ausschliessliche Bezogenheit der Sozialpolitik auf das Arbeitnehmer - Arbeitgeberverhältnis und ihre Ausdehnung auf die Gestaltung intrapersonaler Beziehungen aller Bevölkerungsschichten untersucht werden muss.

Die möglichen Steuerzwecke werden aufgezeigt und daraus die Postulate einer sozialpolitisch orientierten Steuerpolitik abgeleitet.

Im zweiten Teil wird die Bedeutung eines normativen Leitbildes einer Wirtschaftsverfassung wie der sozialen Marktwirtschaft für die Ausgestaltung des Sozialprinzips im Einkommensteuerrecht dargestellt.

Im dritten Teil folgt eine Untersuchung der einzelnen Bestimmungen des Einkommensteuerrechts auf ihren spezifisch sozialpolitischen Gehalt hin, wobei jeweils Motive und Berechtigung der sozialpolitischen Durchdringung des Einkommensteuerrechts gewürdigt werden.

Um Überschneidungen und Verwirrungen soweit als möglich zu vermeiden, schien es uns sinnvoll, die sozialpolitischen Bestimmungen nach wesensmässigen Zusammenhängen gegliedert zu beurteilen, also nicht der im Gesetz verankerten Folge der Rechtsnormen den Vorzug zu geben.

1) Eucken, Walter: Die Wettbewerbsordnung und ihre Verwirklichung, in: Ordo, Bd.II, 1949.

Böhm, Franz: Freiheitsordnung und soziale Frage, in: Grundsatzfragen der Wirtschaftsordnung, Berlin 1954.

Müller-Armack in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften Bd. 9, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1956, S.390 ff.

So werden im ersten Abschnitt des dritten Teils alle sozialpolitischen Probleme, die im Zusammenhang mit der Tarifgestaltung stehen, erörtert, während im zweiten Abschnitt die Abstufung der Steuerbelastung in ihrer Abhängigkeit von der Ertragsgrundlage bzw. der Einkunftsart des Steuerpflichtigen behandelt und im dritten Abschnitt die Differenzierung der Steuerpflichtigen nach individuellen Merkmalen dargestellt wird.

Im vierten Teil werden dann die Grenzen, auf die sozialpolitische Intentionen im Einkommensteuerrecht stossen, aufgezeigt. Die Untersuchungen haben sich hier sowohl auf jene Beschränkungen zu erstrecken, die aus rechtlichen Gegebenheiten erwachsen, als auch auf diejenigen, die aus wirtschaftspolitischen Zielsetzungen herrühren oder aus fiskalischen Notwendigkeiten entstehen.

Die Schlussbetrachtung soll das Ergebnis dieser Untersuchungen in knapper Zusammenfassung zeigen.

Erster Teil

Sozialpolitik als Ordnungselement der Einkommensverteilung

I. Die materiellen Existenzverhältnisse einer Bevölkerungsschicht als Problem der Sozialpolitik

Was wir heute dem Begriff "Sozialpolitik" subsumieren, ist als Phänomen schon existent, seit Menschen zusammenleben und eine Gemeinschaft bilden. Der Begriff "Sozialpolitik" dagegen ist verhältnismässig jung, geprägt wurde er erst im 19. Jahrhundert, und zwar soll er nach v. Borkiewicz zum ersten Mal von Riehl gebraucht worden sein.¹⁾

Politik ist der Versuch bewusster Beeinflussung und Veränderung von vorgefundenen Gegebenheiten in einem für das Objekt der Politik positiven oder negativen Sinne. Politik ist immer an Wertvorstellungen orientiert, seien es die Wertvorstellung der Freiheit, die der Gerechtigkeit etc.

1) v. Wiese, Leopold: Art. Sozialpolitik, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 9. Bd., S. 547. Auch Achinger weist darauf hin, dass der Begriff in seiner spezifischen Bedeutung in Deutschland in der 2. Hälfte des vorigen Jahrhunderts herausgebildet wurde. (Achinger, Hans: Sozialpolitik als Gesellschaftspolitik, Hamburg 1958, S. 161)

Das Soziale definiert v.Wiese¹⁾ nach der Beziehungslehre als "ein Geflecht von Geschehnissen, in dem Menschen ... in wechselnden Abständen aufeinander einwirken. Den Artcharakter und die Qualitätsfärbung erhalten die sozialen Prozesse einerseits durch die beteiligten Personen, andererseits durch die mit den sozialen Prozessen verbundenen Bezweckungen".

Wir können somit Sozialpolitik interpretieren als den Versuch bewusster Beeinflussung und Veränderung einer vorgefundenen sozialen Ordnung.

Eindeutig waren aber sozialpolitische Massnahmen ursprünglich - in der zweiten Hälfte des vorigen Jahrhunderts - in ihrer Zielsetzung begrenzter. Sie waren nur auf eine einzige Schicht der Bevölkerung ausgerichtet: nämlich die Lohnarbeiter. Diese allein waren zunächst Objekt der Sozialpolitik. Das soziale Problem war daher anfänglich nichts anderes als das Problem der materiellen Not der Arbeiter.²⁾

Aus dieser geschichtlichen Bedingtheit heraus werden auch die Definitionsversuche des Begriffes Sozialpolitik verständlich, die unter Sozialpolitik nur alle jene Massnahmen verstehen, die der Überwindung der Klassengegensätze dienen. v.Zwiedineck-Südenhorst³⁾ sieht deshalb die Aufgabe der Sozialpolitik darin, alle Misstände in der Struktur und Ordnung des Wirtschafts-

-
- 1) v.Wiese, Leopold: System der allgemeinen Soziologie, Berlin 1955, S.58.
 - 2) Die Arbeiterfrage war darum das Thema, das Schmoller, Brentano u.a. in ihren grundsätzlichen Werken bewegt hat.
Schmoller, Gustav: Die soziale Frage, München und Leipzig 1918. Zur Sozial- und Gewerbepolitik der Gegenwart, Leipzig 1890.
 - 3) v.Zwiedineck-Südenhorst, Otto: Sozialpolitik, Leipzig und Berlin 1911, S.27.

lebens zu beseitigen, denen zufolge der besitzlose Arbeiter um seiner Besitzlosigkeit willen dem Elend verfallen kann, Arbeiter verarmen oder sittlich verkommen können, seien es ungünstige Erwerbsverhältnisse, geringer Lohn, objektive Arbeitslosigkeit usw. Sozialpolitik im wahren Sinn ist nach Zwiedineck-Südenhorst daher "der Inbegriff aller Massnahmen, die auf die Abschwächung der Klassengegensätze abzielen".¹⁾

Amonn²⁾ sieht ebenfalls in der Sozialpolitik eine Stellungnahme zu den Klassengegensätzen, mit dem Ziel, diese abzuschwächen.

Aus den wiedergegebenen Interpretationen ist zu ersehen, dass die Arbeiterfrage ein brennendes Problem war und immer wieder Versuche unternommen wurden, Möglichkeiten zu ihrer Lösung zu finden. Die wissenschaftlichen Vertreter, die sich damit beschäftigten, waren die Sozialisten und die Sozialreformer.

Die Sozialisten sahen die einzige Möglichkeit einer Lösung darin, die gesamte Wirtschaftsordnung umzugestalten. Für sie war der Staat ein "Bollwerk der Reichen gegenüber den Armen".

Die gemässigten Sozialreformer dagegen strebten lediglich eine Korrektur der gesellschaftlichen Verhältnisse innerhalb der bestehenden Wirtschaftsordnung an.

Nachdem sich das Verhältnis zwischen Angebot und Nachfrage zwischen den Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital geändert hatte, mussten die Aufgaben der Sozialpolitik zwangsläufig andere werden. War die Sozialpolitik

1) Zwiedineck-Südenhorst, Otto: Mensch und Wirtschaft, 1. Bd., Berlin 1955, S. 392.

2) Amonn, Alfred: Der Begriff der Sozialpolitik, in: Schmollers Jahrbüchern, Jahrgang 48, Leipzig 1924.

in ihrer ersten Phase nur ein Versuch, die Auseinandersetzung zwischen Kapital und Arbeit zu lösen, so erscheint sie nach dem zweiten Weltkrieg als Objekt der Wissenschaft in einem viel umfassenderen Sinne.

Heute besteht die Aufgabe der Sozialpolitik nicht mehr allein darin, einen bestimmten Kreis Hilfsbedürftiger zu unterstützen und Ausnahmetatbestände zu regeln, sondern sie hat ihr Arbeitsfeld auf die gesamte Bevölkerung ausgedehnt. Damit ist auch die einschränkende Definition des Begriffes vergangener Jahrzehnte überholt.¹⁾

II. Die Sozialpolitik als Instrument zur Veränderung der Einkommens- und Vermögensverteilung aller Bevölkerungsschichten

Indem nunmehr durch sozialpolitische Massnahmen nicht mehr allein der materielle Ausgleich zwischen zwei Klassen (Arbeitern und "Kapitalisten") angestrebt wird, sondern Sozialpolitik sich auf die Gestaltung intrapersonaler Beziehungen aller Bevölkerungsschichten erstreckt, hat sich als eine Folge der Aufgabenausweitung auch eine Wandlung des Begriffes vollzogen.

1) Achinger, Hans: a.a.O.; v.Zwiedineck-Südenhorst, Otto: Mensch und Wirtschaft, 1.Bd., Berlin 1955; Müller-Armack, Alfred: Artikel Soziale Marktwirtschaft, a.a.O.

"Der wachsende Anteil der Umverteilungsmassnahmen unter dem Stichwort 'social security' führt zu einem engeren Zusammenhang von Wirtschaftspolitik und Sozialpolitik¹⁾ über den Begriff der 'Redistribution', ... das lange Zeit bestimmende Interesse an den Ursachen der Sozialpolitik tritt zurück gegenüber der Analyse der primären und sekundären Wirkungen der Sozialpolitik".²⁾

Diese Wandlung dokumentiert sich nachhaltig in Max Webers³⁾ Auffassung, wonach unter Sozialpolitik "die Bestrebungen und Massnahmen, die darauf gerichtet sind, die Verteilung des Sozialprodukts und die Stellung der sozialen Schichten untereinander zu ändern", zu verstehen sind.

1) Ordo, Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft, Düsseldorf und München 1957, S.180: Man könnte den Trennungsstrich zwischen Wirtschaftspolitik und Sozialpolitik derart ziehen, dass man alles das, was ganz allgemein und nicht vom Standpunkt einer bestimmten Bevölkerungsschicht aus auf die Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung, auf die Erhöhung der Produktivität gerichtet ist, der Wirtschaftspolitik zuordnet, während die Sozialpolitik sich mit Fragen der Verteilung des Sozialprodukts beschäftigt. Doch in Wirklichkeit lässt sich eine scharfe Abgrenzung nicht vornehmen, wirtschaftspolitische Massnahmen haben oft auch sozialpolitische Auswirkungen, und andererseits beeinflussen sozialpolitische Bestrebungen den Ablauf wirtschaftlicher Prozesse. Es wird sich zwar erkennen lassen, ob der primäre Zweck wirtschaftspolitisch oder sozialpolitisch ist, aber gerecht werden kann den Problemen nur eine komplexe Betrachtung.

2) Achinger, Hans, a.a.O., S.58.

3) Weber, Max: Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Festschrift für Alfred Amonn, S.167 ff.

Die Sozialpolitik wird somit im modernen wirtschafts-
politischen Bereich ein Datum, das bestimmenden Ein-
fluß auf mikro- und makroökonomische Vorgänge nimmt und
die Einkommens- und Besitzverhältnisse aller Bevölkerungs-
schichten umgestaltet.

Eines ihrer Ziele ist es, eine gerechte Einkommens-
und Besitzverteilung herbeizuführen,¹⁾ also Nachteile zu
bekämpfen, die verschiedenen Bevölkerungsgruppen oder Be-
rufsständen auf Grund unterschiedlicher Ausgangspositionen
und typischer Belastungen im Laufe des Marktprozesses er-
wachsen.²⁾ Dieses Ziel kann mit Hilfe der Einkommensteuer-
gesetzgebung erreicht werden.

III. Sozialpolitische Zielsetzungen der Besteuerung

Nach der klassischen und nachklassischen Lehre von der
Bedeutung der Steuern ist ihr Zweck begrenzt: Steuern die-
nen der staatlichen und kommunalen Mittelbeschaffung.

Die liberalen Steuertheoretiker lehnen den "Missbrauch"
der Steuern zur Verfolgung anderer Zwecke ab, seien es
nun wirtschaftspolitische, bevölkerungspolitische oder
sozialpolitische.

Wagner³⁾ war der erste Steuertheoretiker, der neben dem
finanzwirtschaftlichen Steuerzweck den sozialpolitischen
als gleichberechtigt ansieht. Diesen sozialpolitischen
Zweck der Steuer sieht Wagner darin, regulierend in die

1) Haller, Heinz: Finanzpolitik, Grundlagen und Hauptpro-
bleme, Tübingen 1957, S.29

2) Unter gerechter Einkommens- und Vermögensverteilung ist
hier nicht die Nivellierung aller Einkommen und Vermögen
zu verstehen, wie sie insbesondere in der UdSSR der zwan-
ziger Jahre exerziert wurde, weil auch dort die gemach-
ten Erfahrungen beweisen, dass bei fehlendem materiellen
Stimulans sich das Fortschritts-tempo der Wirtschaft ver-
langsamte.

3) Wagner, Adolph: Lehr- und Handbuch der politischen Öko-
nomie, Finanzwirtschaft, Leipzig 1902

Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens einzugreifen, mit dem Ergebnis, dass eine Veränderung der sich im freien Verkehr ergebenden Verteilung erfolgt. "Die neue soziale Doktrin beruht auf der Annahme, dass gerade ein vielfach starkes Eingreifen des Staates in das 'freie Spiel der wirtschaftlichen Kräfte' unbedingt geboten sei, um den einzelnen und schliesslich möglichst vielen und - wenn es geht - allen, zumal aber den wirtschaftlich und sozial Schwächeren die Erfüllung der wirtschaftlichen Bedingungen zu ermöglichen." ¹⁾

Die Steuer ist also nicht mehr nur ein fiskalisches Hilfsmittel, sondern sie hat die zusätzliche Aufgabe erhalten "als Regulator der Wohlstandsverhältnisse und deshalb als Hebel der Gesellschaftsreform zu dienen. - Das ist der Sinn der von Wagner postulierten 'sozialen Funktion der Besteuerung'". ²⁾

Bei der derzeitigen Zwecksetzung der Steuergesetzgebung können im Zuge der Besteuerung verschiedenen Berufs- oder Einkommensgruppen soziale Begünstigungen vorenthalten oder zugewandt, die Spar- und Investitionstätigkeit und damit die Vermögensbildung in den gesellschaftlichen Schichten unterschiedlich beeinflusst werden, Familienstand, Kinderzahl und Alter in differenzierten Steuertarifen ihren Ausdruck finden. Das fundierte Einkommen wird höher belastet, Erbschaften, Konjunktur- und Spekulationsgewinne werden durch Besteuerung beschnitten. Ohne den sozialpolitischen Steuerzweck, wie ihn Adolph Wagner gesehen hat, wäre die theoretische Grundlage für diese Ausgestaltung der heutigen Steuergesetze nicht gegeben gewesen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass mit Hilfe der Steuerpolitik drei Zielsetzungen verwirklicht werden können:

1) Tautscher, Anton: Die öffentliche Wirtschaft, Berlin 1953, S.37

2) Mann, F.K.: Steuerpolitische Ideale, Jena 1937, S.314

- "1. Kaufkraftumschichtung bei möglichst geringer Störung des marktwirtschaftlichen Geschehens.
2. Korrektur des marktwirtschaftlichen Prozesses (z.B. Änderung der Einkommensverteilung, Förderung bestimmter Wirtschaftszweige oder sozialer Gruppen).
3. Umgestaltung der Wirtschaftsordnung, allerdings nur während einer Übergangszeit."¹⁾

Die Steuergesetzgebung ist somit ein Teil des komplexen Datums "rechtliche und soziale Organisation"²⁾ und die Steuer als Mittel der Beeinflussung des Wirtschaftskreislaufes und der Änderung von Daten kann nicht als eine indifferente Grösse betrachtet werden, die nur der Einnahmenerzielung des Staates dienen soll. Eine neutrale³⁾ Steuer ist nicht denkbar.⁴⁾ "Betrachtet man den Prozess der Besteuerung im ganzen, so ist überhaupt keine steuerpolitische Massnahme denkbar, die nicht zugleich auch das wirtschaftliche Geschehen in bestimmter Weise beeinflusst."⁵⁾

"Tatsächlich gibt es kaum eine Grösse des volkswirtschaftlichen Kreislaufes, die nicht durch den Vorgang der Be-

1) Jecht, Horst: Finanzarchiv, Bd. 20, Heft 1, S.7

2) Eucken, Walter: Die Grundlagen der Nationalökonomie, 6. Aufl. Berlin-Göttingen-Heidelberg 1950, S.98

3) Mann, F.K.: "Die Verfechter einer neutralen Steuergesetzgebung sehen die Steuer als ein notwendiges Übel an, die jedoch keinesfalls die überlieferte Gesellschafts- und Wirtschaftsstruktur ändern soll. Die einzelnen und sozialen Gruppen sollen in derselben relativen Wohlstandslage bleiben, in der sie vor der Auflegung der Steuer gewesen waren. (a.a.O., S.355)

4) Mann, F.K.: a.a.O., S.353, bezeichnet den Plan, die Besteuerung neutral zu gestalten, als Utopie.- Tautscher, Anton: Die öffentliche Wirtschaft, Berlin 1953, S.228: "Als Geldentzug kann die Steuer nie neutral sein."

5) Jecht, Horst: Der Problemkreis "Besteuerung und Wirt-

steuerung in irgendeiner Weise beeinflusst wird."¹⁾

Die Steuergesetzgebung sieht sich heute vor die schwierige Aufgabe gestellt, die unerlässliche Koordination der verschiedenen politischen Zielsetzungen vorzunehmen, die, vielfach einander überlagernd, ihren Niederschlag in komplizierten steuerlichen Regelungen finden.

Bezeichnend für die moderne Steuer ist somit ihr "gesamtpolitischer Charakter", der den sozialpolitischen Bereich umschliesst.

Die drei Postulate, die dabei den wesentlichen Inhalt der sozialen Idee der Besteuerung ausmachen, sind "das Verlangen nach geringerer Ungleichheit der personellen Distribution der Einkommen und Vermögen, die Forderung, den Anteil der Arbeitseinkommen zu Lasten der Unternehmereinkommen und Einkommen aus dem Besitz zu erhöhen, die Forderung, die Einkommenslage der Personen zu bessern, die aus dem Marktprozess ohne eigenes Verschulden keine oder keine hinreichenden Einkommen beziehen".²⁾

Dazu kommen noch die Forderungen, die Anteile der einzelnen Branchen am Sozialprodukt und die durch Kriegsfolgen entstandenen Vermögensverluste gleichmässig zu verteilen.³⁾

Bezogen auf die Einkommensteuer, sei unter ihrer sozialpolitischen Zielsetzung im engeren Sinn eine bewusste Gestaltung im Rahmen des Gesamtsystems mit

schaftspolitik" in der deutschen finanzwissenschaftlichen Literatur, in: Finanzarchiv, Bd. 20, Heft 1, Tübingen 1959, S. 6.

1) Jecht, Horst, a.a.O., S. 18.

2) Koch, Woldemar, Art. Steuerpolitik, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, a.a.O., S. 131.

3) Koch, Woldemar, a.a.O., S. 131.

dem Ziel verstanden, eine Änderung der Volkseinkommensverteilung zugunsten der ökonomisch Schwachen anzustreben. Im weiteren Sinn sind aber auch jene Bestrebungen darunter zu verstehen, die Einkommensteuernlast möglichst genau der individuellen Leistungskraft des Steuerpflichtigen anzupassen.¹⁾

 1) Im Gegensatz zu Neumark, der eine sozialpolitische Zielsetzung nur anerkennt, wenn steuerliche Massnahmen dazu geeignet und bestimmt sind, über die Anpassung der Steuerlasten an die individuelle Leistungsfähigkeit hinaus eine Veränderung der gesellschaftlichen Einkommens- und Besitzverhältnisse zu bewirken. (Neumark, Friedrich: Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.I, Tübingen 1952, S.624.)

Zweiter Teil

Die Verfassung und ihre Bedeutung für die Gestaltung einer sozialen Steuergesetzgebung

I. Die Wirtschaftsverfassung

Wirtschaften kann sich im Rahmen einer arbeits-
teiligen Wirtschaft nur dann vollziehen, wenn das
Wirtschaften der Wirtschaftssubjekte durch Grundsätze
geleitet wird, die das wirtschaftliche Verhalten der
Gesamtheit und des einzelnen bestimmen.

Diese Grundsätze, die die intrapersonalen Bezie-
hungen der Wirtschaftssubjekte zueinander und zur Ge-
samtheit regeln, nennen wir Wirtschaftsverfassung.

Die "soziale Marktwirtschaft" ist die Idee einer
Wirtschaftsverfassung, deren Ziel es ist, auf der Ba-
sis der Wettbewerbswirtschaft die freie Initiative
mit einem gerade durch die marktwirtschaftliche Lei-
stung gesicherten sozialen Fortschritt zu verbinden. ¹⁾

In einer Marktwirtschaft treten daher - im Gegen-
satz zur Zentralverwaltungswirtschaft - die wirtschaf-
tenden Menschen auf Grund freiwilliger Entschlüsse mit-
einander in vertragliche Beziehung, um Güter oder Dienst-
leistungen zu kaufen oder zu verkaufen. ²⁾ Neben dieser
Möglichkeit, Verträge frei abschliessen zu können, bil-
den die Funktion des Wettbewerbs und die Institution
und Garantie des Privateigentums, die in Art. 14 GG ³⁾
gewährleistet ist, die Grundlage der freien Marktwirt-
schaft.

1) Müller-Armack, Alfred: Art. Soziale Marktwirtschaft,
in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaft, 9. Bd.,
Göttingen, Tübingen, Stuttgart 1956, S. 390.

2) Preiser, Erich: Die Zukunft unserer Wirtschaftsord-
nung, Göttingen 1955, S. 57.

3) Art. 14 Grundgesetz:

1. Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet.
Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt.
2. Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem
Wohle der Allgemeinheit dienen.
3. Eine Enteignung ist nur zum Wohle der Allgemeinheit
zulässig...

Um eine Marktwirtschaft als sozial bezeichnen zu können, muß die Minderung der materiellen Differenzen zwischen arm und reich neben dem Prinzip der Wettbewerbsfreiheit ein Grundsatz der Wirtschaftsverfassung sein. Der Staat muss deshalb gestaltend in das Wirtschaftsgeschehen eingreifen, "insoweit das zur Verwirklichung der sozialen Gerechtigkeit, zum Schutz der sozialen Ordnung und zur Förderung der sozial schwächeren Schichten erforderlich ist". ¹⁾

II. Das Grundgesetz

Die Verfassung der Bundesrepublik Deutschland ist das Grundgesetz. Das Grundgesetz ist Verfassung im juristischen Sinne, ist "die normative rechtliche Grundordnung des Staates". ²⁾ "Es darf mit der Verfassung im soziologisch ideologischen Sinn des konkreten Gesamtzustandes politischer Einheit und sozialer Ordnung eines bestimmten Staates nicht verwechselt werden." ³⁾

Das Grundgesetz enthält keine "Gesamtregelung des gesellschaftlichen Lebens". ⁴⁾ Der Parlamentarische Rat hat "mit Rücksicht auf die gegenwärtige Ungewißheit der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung zunächst be-

-
- 1) Huber: Wirtschaftsverwaltungsrecht, 1. Bd., Tübingen 1953, S. 36, zit. nach Molitor, Bruno: "Soziale Marktwirtschaft, a.a.O.
 - Marktwirtschaft" in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 3. Jahr, Tübingen 1958, S. 60. Es bedeutet die Begriffsprägung sozial dreierlei: Die Marktwirtschaft nützt in ihrer produktivitätssteigernden Wirkung auch der Masse des Wirtschaftsbürgers; Sie will unterscheidend jene Form der Marktwirtschaft bezeichnen, bei der der primäre Einkommensverteilungsprozess mit Rücksicht auf die schwachen und passiven Marktpartner korrigiert wird; es wird einschränkend die notwendige gesellschaftliche Einbettung und Bindung der Marktwirtschaft als einer Teilordnung in einem übergreifenden Ordnungssystem hervorgehoben.
 - 2) v. Mangoldt-Klein, a.a.O., S. 24.
 - 3) v. Mangoldt-Klein, a.a.O., S. 25.
 - 4) v. Mangoldt-Klein, a.a.O., S. 174. - Anderer Meinung ist Nipperdey: Nach ihm sind sämtliche Grundprinzipien der sozialen Marktwirtschaft im Grundgesetz enthalten. Die soziale Marktwirtschaft ist die dem Grundgesetz adäquate und in ihm verankerte Form der Wirtschaftsverfassung. Nipperdey befindet sich jedoch mit dieser These im Widerspruch zur herrschenden Meinung. (Siehe u.a. Maunz, Theodor: Staatsrecht, S. 111; ferner Böhm, Franz: Wirtschaftsordnung und Staatsverfassung, Tübingen 1950; und Krüger, Herbert: Wirtschaftsverwaltung, Rechtsstaat, in: Der Betriebsberater 1953, S. 565-568).

wusst darauf verzichtet, konkrete Bestimmungen über die verfassungsmässige Gestaltung der Sozialordnung aufzunehmen".¹⁾ So kann das Grundgesetz weder als Wirtschaftsordnung noch als Wirtschaftsverfassung bezeichnet werden.

Als rechtliche Grundordnung der Bundesrepublik bestimmt das Grundgesetz die Ausübung der Staatsgewalt und grenzt die Befugnisse des Staates gegenüber dem einzelnen Bürger ab.

Die Bundesrepublik ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat.²⁾ Die verfassungsmässige Ordnung in den Ländern muss den Grundsätzen des ... sozialen Rechtsstaates im Sinne dieses Grundgesetzes entsprechen.³⁾ "Die Klausel 'sozial' verpflichtet die Bundes- und Landesorgane sowohl der gesetzgebenden als auch der vollziehenden Gewalt, bei allen ihren Beschlüssen, Massnahmen und Entscheidungen den Massstab der sozialen Gerechtigkeit zu beachten, und liefert der Verwaltungsgerichtsbarkeit im besonderen einen zusätzlichen Prüfungsmassstab bei der Wertung von Ermessensüberschreitung und -missbrauch."⁴⁾

Nach Forsthoff⁵⁾ ist der Sozialstaat "ein Staat der Leistung und Verteilung zum Zwecke der notwendigen Daseinsvorsorge", der Staatsbürger erwartet vom Staat "die daseinsermöglichenden Hilfen, in allen Krisen, die ihn treffen, sei es Arbeitslosigkeit, Krankheit, Obdachlosigkeit, Verlust von Heimat, Wohnung und Beruf".⁶⁾

1) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S.49.

2) Art.20 GG., Abs.1.

3) Art.28 GG., Abs.1.

4) v.Mangoldt-Klein, a.a.O., S.606.

5) Forsthoff, Ernst: Verfassungsprobleme des Sozialstaates, Münster 1954, S.9.

6) Forsthoff, Ernst, a.a.O., S.11/12.

Maunz¹⁾ interpretiert den Begriff "sozial" dahingehend, "dass der Staat nach den Grundsätzen der sozialen Gerechtigkeit aufgebaut sein soll, oder dass das gesamte Recht eine soziale Tendenz haben soll. ... Soziale Gerechtigkeit ist jenes Verteilungsprinzip, das jeder Schicht oder Gruppe in der Bevölkerung die ihr zukommenden Rechte einräumt, insbesondere die wirtschaftliche und kulturelle Lebensfähigkeit auf einem angemessenen Niveau (Standard)."

Das Bekenntnis zum Sozialstaat bezieht sich auf die Güterverteilung, der Rechtsstaat wird durch das sozial staatliche Bekenntnis in gewisser Weise inhaltlich determiniert.²⁾

Die sozialen Grundrechte der Staatsbürger gehören zu deren positiven Statusrechten.

"Hier haben sich zusätzlich als besondere neue Kategorie der positiven Statusrechte die Rechte des status socialis positivus, die sozialen Grundrechte oder Sozialrechte entwickelt. Als typische Beispiele sind das Recht des einzelnen auf ... soziale Sicherheit durch Sicherung des Existenzminimums ... zu nennen.³⁾

Weiter finden wir ein solches positives Statusrecht in Art.6 Abs.I verankert. Dort heisst es: "Ehe und Familie stehen unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung."

Dieser besondere Schutz der staatlichen Ordnung bedeutet nicht nur einen negativ-aktuell-objektiv-rechtlichen Schutz gegenüber dem Staat, sondern beinhaltet gleichzeitig auch einen positiven Schutz durch

1) Maunz, Theodor: a.a.O., S.58.

2) Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, Berlin 1954, S.29.

3) v.Mangoldt-Klein, a.a.O., S.59.

den Staat. Diesen besonderen Schutz "hat die Praxis des Rechtslebens in allen Bereichen der Staatsgewalt zu beachten und gegebenenfalls eher einmal zugunsten als zu Lasten von Ehe und Familie zu entscheiden".¹⁾ 2)

Ferner enthält Art.14 GG³⁾ Institution und Garantie des Privateigentums. Diese Rechtsnorm fixiert für das Eigentum einmal die "Garantie des Grundrechtes der Eigentumsfreiheit" im Sinne eines subjektiven öffentlichen Rechts des einzelnen auf Eigentum (Eigentumsfreiheitsrecht)⁴⁾ und zum anderen "die Garantie der objektiven Rechtseinrichtungen" (Einrichtungsgarantie).⁵⁾

Daraus ergibt sich, dass mit dem institutionellen Sinn des Art.14 GG (in Verbindung mit Art.18 GG) eine Steuerprogression nicht vereinbar ist, wenn sie durch ihre Höhe gefährdend oder vernichtend auf das Eigentum wirkt.

Demgegenüber stellt Abs.2 des Art.14 GG die Rechtsgrundlage für die "sozialethische Eigentumsbindung" dar und ist als allgemeiner "sozialer Vorbehalt"⁶⁾ in Verbindung mit Art.20 Abs.2 GG und Art.28 Abs.1 Satz 1 GG⁷⁾ zu sehen.

Dieser Abs.2 des Art.14 GG "statuiert, unter Abhebung vom liberalindividualistischen Eigentumsbegriff, die rechtliche Gebundenheit des Eigentums an die soziale Gemeinschaft. Er weist nämlich dem Staat die Aufgabe und Befugnis zur sozialen Gestaltung der Eigen-

1) v.Mangoldt-Klein, a.a.O., S.268.

2) Der Beschluss des Verfassungsgerichts, der den § 26 EStG 1934 - 1955 für verfassungswidrig erklärte, basiert auf Art.6 GG (BStBl 1957 III, S.193).

3) Siehe S.13

4) v.Mangoldt-Klein, a.a.O., S.415.

5) v.Mangoldt-Klein, a.a.O., S.416.

6) v.Mangoldt-Klein, a.a.O., S.433.

7) Art.28 (1) S.1 GG: Die verfassungsmässige Ordnung in den Ländern muss den Grundsätzen des republikanischen demokratischen und sozialen Rechtsstaates im Sinne dieses Grundgesetzes entsprechen.

tumsordnung zu.¹⁾

Die sich auf Grund dieser in Art.14 GG begründeten anscheinenden Antinomie ergebenden Probleme erfahren aber eine Klärung, wenn auf die teilweise geschichtliche Gebundenheit unserer heutigen Verfassung zurückgegangen wird. "Das Empfinden ist verbreitet, dass zwischen den weithin aus dem 19.Jahrhundert überkommenen Ordnungen und Institutionen des Grundgesetzes und der grundlegend veränderten Wirklichkeit unserer Tage eine Kluft besteht ... Die Anpassung des Rechtsstaates an die drängenden sozialen Aufgaben durch die Umbildung oder Deutung des Rechtsstaates als sozialer Rechtsstaat bietet sich als Ausweg aus dieser Krise an."²⁾

Wenn auch nach Forsthoff³⁾ der "soziale Rechtsstaat" kein prägnanter verfassungsrechtlicher Begriff ist, so hat der Ausdruck doch seine Berechtigung als zusammenfassende Kennzeichnung der wesentlichen Elemente des mit der Deutschen Bundesrepublik gegebenen Staates. Darüber hinaus stellt die rechtsstaatliche Verfassung der Entfaltung des Sozialstaats spezifisch rechtliche Handhaben zur Verfügung. "Es sind die Handhaben, die in der Steuerhoheit des Staates beschlossen sind. Der moderne Rechtsstaat ist Sozialstaat wesentlich in seiner Funktion als Steuerstaat. Die rechtlich unbeschränkte Befugnis des Staates, Steuerquellen auszuschöpfen, setzt ihn in den Stand, einen beträchtlichen Teil seiner sozialen Aufgaben in der Weise zu erfüllen, dass er durch Abschöpfung und Vergebung von Barmitteln das System der Güterverteilung korrigiert."⁴⁾

1) v.Mangoldt-Klein, a.a.O., S.434.

2) Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen ... a.a.O., S.10.

3) Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen ... a.a.O., S.31.

4) Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen ... a.a.O., S.31/32

So wurde in der Weimarer Republik durch Art.134 WRV der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit niedergelegt.¹⁾ Mit dieser Rechtsbestimmung wurde erstens die Gleichheit aller vor dem Steuergesetz, zweitens die Durchführung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und drittens die Sicherung der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in Steuerangelegenheiten erreicht.²⁾

Eine dem Art.134 WRV entsprechende Vorschrift gibt es im heutigen Grundgesetz nicht. Von Bühler³⁾ wird der Grundsatz der Gleichheit aller vor dem Steuergesetz aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz der Art.3 Abs.1 GG abgeleitet, der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in Steuersachen wird auf die Art.14, 19 und 20, Abs.3 GG gestützt. Für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gibt es allerdings keine Begründung; trotzdem wird allgemein angenommen, dass der Inhalt des Art.134 WRV auch heute noch als verfassungsmässiges Prinzip gilt. Insbesondere betrachtet Bühler⁴⁾ als einer der ersten Interpreten der Art.105 ff. GG die drei von ihm dem Art.134 WRV entnommenen ... Grundsätze "auch unter der neuen Verfassung als rechtens".

-
- 1) Art.134 WRV: "Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Massgabe des Gesetzes bei.
 - 2) Bühler, Ottmar: Art.134 Gleichheit in der Lastenverteilung. Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung, Kommentar zum 2.Teil der Reichsverfassung Berlin 1930, 2.Bd., S.313 - 318.
 - 3) Zitiert nach Klein, Friedrich: Grundgesetz und Steuerreformen, in: Finanzarchiv, Bd.20, Heft 1, Tübingen 1959, S.130.
 - 4) Im sog. Bonner Kommentar, Abs.4 ff. der Vorbemerkungen zum X.Abschnitt (Art.105 ff. GG). Allerdings äussert Bühler in der 2.Auflage seines Steuerrechts

Paulick¹⁾ ist dagegen der Auffassung, dass der Steuerpflichtige auf Grund des Fehlens einer dem Art. 134 WRV entsprechenden Grundgesetznorm heute schlechter gestellt ist. Aus Art.3 Abs.1 GG lassen sich, auch wenn diese Norm den Gesetzgeber bindet, keine hinreichend konkretisierten Massstäbe zur Beurteilung dessen gewinnen, was im Sinne der Einzelsteuergesetze unter "Gleichheit der steuerlichen Lasten" zu verstehen ist.

S.60 Bedenken, ob das Grundgesetz gut daran getan hat, von einer dem Art.134 entsprechenden Grundgesetzregelung abzusehen.

- 1) Paulick, Heinz: Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, sein Inhalt und seine Grenzen, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, herausgegeben von Armin Spitaler, Köln 1954.

Dritter Teil

Die Einkommensteuer

I. Das deutsche Steuersystem

Die Gesamtheit der in einem Land geltenden Steuern wird als Steuersystem bezeichnet,¹⁾ wobei das in einem gegenwärtigen Zeitpunkt vorliegende Steuersystem immer das Resultat einer historischen Entwicklung ist.

Ein Steuersystem wird nicht theoretisch geplant und nach systematischen Grundsätzen aufgebaut, sondern es entsteht, ausgehend von einem vorhandenen Kern, durch laufende Änderungen, die den vorhandenen Gegebenheiten angepasst sind. Das Wirtschaftsgeschehen ist ein dauernder Entwicklungsprozess, deshalb ist es nicht möglich, ein optimales Steuersystem theoretisch zu konstruieren, denn es wäre nach einer gewissen Zeitperiode wieder mangelhaft oder unbrauchbar.

Aber nicht nur das Wirtschaftsgeschehen, auch die Grösse des Staatshaushaltes ist Veränderungen unterworfen, und der wechselnde Finanzbedarf des Staates findet seinen Niederschlag in Änderungen des Steuersystems. Immer wenn sich der Staatshaushalt vergrös-

1) Adolph Wagner allerdings bezweifelt, ob Steuersystem der richtige Ausdruck für das "Chaos von Steuern" ist, das wir in der Realität vorfinden. Neumark bezeichnet den Ausdruck "Steuersystem" als euphemistisch (Aktuelle Budget- und Steuerfragen, Finanzen und Steuern Heft 25, S.12.)

sert oder wenn alte Steuerquellen unbedeutend werden, wenn sich die politischen und sozialen Anschauungen ändern, werden neue Steuern geschaffen oder alte Steuern umgebaut.¹⁾ So entsteht eine Vielzahl nebeneinander geltender Steuern, die zusammen das System bilden.

Neben diesen ökonomischen Bestimmungsgründen für die Zusammensetzung des Steuersystems spielen politische Faktoren eine Rolle: Mit Hilfe der politischen Willensbildung im Parlament können die verschiedenen Machtgruppen ihre Interessen verwirklichen und etwa vorhandene grundsätzliche systematische Überlegungen in den Hintergrund drängen.

Ausser diesen Sonderinteressen bestimmter Gruppen kann der Wunsch der regierenden Partei, an der Macht zu bleiben, die parlamentarische Entscheidung beeinflussen. Deshalb wird man vor Wahlen zu einer Politik der Steuersenkungen ganz allgemein oder für bestimmte Wählergruppen geneigt sein.²⁾

Die Vielzahl der Steuern kann erst dann mit Recht als System bezeichnet und entsprechend aufgegliedert dargestellt werden, wenn die Steuern untereinander eine gewisse Abstimmung erfahren, wenn sie konform der herrschenden Wirtschaftsordnung eingesetzt werden und den Ablauf der volkswirtschaftlichen Vorgänge nicht hemmen, sondern fördern.

Theoretisch könnte der gesamte Finanzbedarf eines Staates durch eine einzige Steuer befriedigt werden. In der Praxis allerdings erweist sich dieser Gedanke als unhaltbar. Nur ein Mehrsteuersystem "vermag in Beweglichkeit und Ergiebigkeit den Bedürfnissen des

1) Jecht, Horst: Die Bundessteuerreform 1954, Finanzarchiv Bd.16, Tübingen 1955/56, S.32.

2) Haller, Heinz, a.a.O., S.298.

öffentlichen Haushalts gerecht zu werden und erlaubt zugleich eine der Leistungsfähigkeit der verschiedenen sozialen Schichten entsprechende Lastenverteilung." ¹⁾

Wenn wir die Bedeutung der einzelnen Steuern des Systems an der Höhe ihres Aufkommens messen, ist unser Untersuchungsobjekt, die Einkommensteuer 1958 mit einem Aufkommen von 6 050 Mio DM (15,6 % der Einnahmen des Bundeshaushaltes) ²⁾ nach der Umsatzsteuer die bedeutendste steuerliche Einnahmequelle des Staates. Sie ist eine direkte Steuer, eine Personensteuer, d.h. es ist ihr Grundprinzip, möglichst alle Umstände zu berücksichtigen, die für die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers von Bedeutung sind.

1) Gerloff, Wilhelm: Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd.2 S.169

2) Deutschland im Wiederaufbau, Tätigkeitsbericht der Bundesregierung, Bonn 1958, S.170

II. Die Einkommensermittlung des Einkommensteuergesetzes und die dabei vorgenommenen Differenzierungen

"Gegenstand der Besteuerung nach dem Einkommen ist das Einkommen."¹⁾ Das Einkommen ist aber nicht nur Steuergegenstand, sondern auch Steuerbemessungsgrundlage und Steuerquelle.

Das Einkommen des Wirtschaftssubjektes repräsentiert den "effektiven Zuwachs an ökonomischer Verfügungsmacht", der einer Person während eines bestimmten Zeit r a u m e s (traditionell: eines Kalender- oder Wirtschaftsjahres) zufließt.²⁾ Einkommen kann also als eine dynamische Kategorie gekennzeichnet werden.³⁾

Das deutsche Einkommensteuersystem wird als ein synthetisches bezeichnet, da das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen, das ihm aus den einzelnen Einkommensquellen⁴⁾ zufließt, der Steuerberechnung zugrunde gelegt wird. Im Gegensatz hierzu wird bei der Berechnung bei einem analytischen Einkommensteuersystem von den einzelnen Einkünften ausgegangen, die jeweils durch eine spezielle Einkommensteuer erfasst werden

-
- 1) Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1959, TZ 1 zu § 2, S.124.
 - 2) Neumark, Friedrich: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S.36.
 - 3) Neumark, Friedrich: a.a.O., S. 36: Vermögen dagegen ist eine statische Kategorie. Es ist "ein Bestand an ökonomischen Werten", die einer Person in einem bestimmten Zeit p u n k t zur Verfügung stehen. Allerdings ist die Beziehung zwischen Einkommen und Vermögen eng: Vermögensnutzung kann in den Händen des Vermögensbesitzers zu Einkommen werden, während umgekehrt nichtkonsumierte Einkommensteile der Neubildung oder dem Anwachsen von Vermögen dienen.
 - 4) § 2 EStG.

(z.B. in Belgien).

Um die Steuerlast an die Steuerkraft des einzelnen anzupassen, werden nach generellen oder individuellen Merkmalen gewisse Differenzierungen vorgenommen, wobei bei der generellen Differenzierung zwischen generell-quantitativen und generell-qualitativen Differenzierungen zu unterscheiden ist.

Diese Differenzierung der Steuerpflichtigen nach ihren wirtschaftlichen und sozialen Lebensumständen ist eines der Hauptkennzeichen der heutigen westdeutschen Steuergesetzgebung.¹⁾

Die generell-quantitative Differenzierung der Steuerlast wird durch die Ausgestaltung des Steuertarifs erreicht, d.h. durch Anwendung der Progression neben proportionalen Zonen, durch Einbau eines steuerfreien Existenzminimums und Gewährung von Freibeträgen und Freigrenzen.

Die generell-qualitative Differenzierung ergibt sich durch die arteigene Einkommensberechnung bei Einkunftsarten, die aus unterschiedlichen ökonomischen Wertbereichen stammen und deshalb - trotz eventuell gleicher Nominalhöhe der Einkünfte - von unterschiedlicher Steuerkraft sind.

Die individuelle Differenzierung der Steuerlast hingegen berücksichtigt spezielle, personenbezogene Merkmale, wie Familienstand, Alter oder Kinderzahl des Steuerpflichtigen.²⁾ Diese kann sowohl neben der

1) Spitaler, Armin: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S.167.

2) Zur Differenzierung der Steuerlast siehe auch Neumark, Friedrich: a.a.O., S.31.

generell-quantitativen als auch der generell-qualitativen Differenzierung zur Anwendung gelangen.

Aus dem unter Berücksichtigung dieser Differenzierungen sich ergebenden Nettoeinkommen wird die Steuer nach dem gültigen Tarif berechnet.

III. Die generell-quantitative Differenzierung

1. Die Ausgestaltung des Steuertarifs

Der Steuertarif gibt die Steuerschuld des Pflichtigen an, die in absoluten oder in relativen Zahlen gemessen werden kann.

Jeder Steuertarif enthält zwei Grundbestandteile,¹⁾ nämlich die Angabe der Besteuerungseinheit, d.h. die quantitative Messgrösse des zu versteuernden Objekts (DM, kg), und den Steuersatz, der die auf die Besteuerungseinheit entfallende Steuerschuld in Geldeinheiten oder in Prozentzahlen angibt.

Ein Steuertarif kann proportional, progressiv oder regressiv (umgekehrt progressiv) ausgestaltet sein.

Proportional ist ein Tarif dann, wenn bei zunehmender Grösse der Steuerbemessungsgrundlage der Steuersatz je Einheit der gleiche bleibt, die Steuerschuld also prozentual gleichmässig mit der Steuerbemessungsgrundlage wächst²⁾ was beispielsweise heute noch bei

1) Schmölders, Günter: Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1958, S.71.

2) Schmölders, Günter: a.a.O., S.72

der Körperschaftsteuer der Fall ist.

Von Progression¹⁾ einer Steuer spricht man, wenn mit zunehmender Grösse der Bemessungsgrundlage die Steuersätze prozentual ansteigen. Dabei ist zwischen einer offenen und einer versteckten Progression zu unterscheiden.

Bei der offenen Progression wird die Progression offen in der Höhe der Steuersätze ausgewiesen, bei der versteckten Progression ist die Progression in einen scheinbar proportionalen Tarif durch Abzüge und Zuschläge eingebaut.

Bedeutung hat die Progression im Bereich des deutschen Steuerrechts nur bei den Steuern vom Einkommen, vom Vermögen und bei der Erbschaftsteuer.²⁾

Der heute gültige Tarif³⁾ des Einkommensteuergesetzes ist eine Verbindung von Proportional- und Progressionstarif.

Nach § 32 (1) ist "der zu versteuernde Einkommensbetrag das um die nach den Absätzen 2 und 3 in Betracht kommenden Freibeträge⁴⁾ und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehende Beträge verminderte Einkommen".

§ 32 EStG 1958 bedeutet eine Abweichung gegenüber der bis einschliesslich Veranlagungszeitraum 1957 geltenden Tarifregelung, die die Steuerpflichtigen in drei Steuerklassen, abgestuft nach dem Familienstand, einteilte.

1) Schmolders, Günter, a.a.O., S.71/72.

2) Bei der Erbschaftsteuer hat die Progression allerdings mit der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nichts zu tun und kann nicht mit Gerechtigkeitsargumenten begründet werden.

3) §§ 32, 32a.

4) Das sind Kinderfreibeträge (siehe S.113ff.) und Sonderfreibeträge wegen Erreichens einer Altersgrenze (siehe Seite 116ff.)

In Steuerklasse I fielen nach § 32 Abs.2 EStG 1948/57 die Personen, die weder zu Beginn des Veranlagungszeitraumes und auch nicht mindestens 4 Monate im Veranlagungszeitraum verheiratet waren.

Steuerklasse II umfasste nach § 32 EStG 1948/57 die Personen, die zu Beginn des Veranlagungszeitraumes oder mehr als 4 Monate im Veranlagungszeitraum verheiratet waren, ausserdem unverheiratete Personen, die mindestens 4 Monate vor dem Ende des Veranlagungszeitraumes das 55.Lebensjahr¹⁾ (bei Verwitweten das 50.Lebensjahr) vollendet hatten.

Steuerklasse III fand nach § 32 Abs.4 EStG 1948/57 nur auf die Personen Anwendung, denen Kinderermässigung zustand oder auf Antrag gewährt wurde.

Die Steuerbelastung nahm von Steuerklasse I zu Steuerklasse III ab.

Der ab Veranlagungszeitraum 1958 geltende Tarif ist demgegenüber nicht wie der Tarif 1948/57 direkt auf das Einkommen des Steuerpflichtigen anzuwenden. Ab Veranlagungszeitraum 1958 ist statt eines drei Steuerklassen berücksichtigenden Tarifs²⁾ ein einheitlicher Tarif für alle Steuerpflichtigen gültig.

Das bedeutet, dass nicht wie bisher (1948/57) die individuellen Differenzierungsmerkmale Alter, Familienstand und Kinderzahl direkt in den Tarif eingearbeitet sind, sondern diesen persönlichen Verhältnissen durch entsprechende Freibeträge Rechnung getragen wird. In Motiv und Ergebnis hat sich somit nichts geändert,

-
- 1) VZ 11/48 und 1949 betrug die Altersgrenze 65 Jahre, VZ 1950 bis 1955 war die Altersgrenze das 60. Lebensjahr.
 - 2) Die Lohnsteuertabelle arbeitet dagegen nach wie vor aus Gründen praktischer Handhabung mit Steuerklassen unter Einarbeitung der Kinderfreibeträge.

nur die Technik, mit der das Ergebnis erreicht wird, ist eine andere.¹⁾

Eine proportionale Stufe umfasst für ledige Steuerpflichtige die ersten 8000 DM, für verheiratete Steuerpflichtige die ersten 16000 DM des zu versteuern- den Einkommens. Der allgemeine Freibetrag beträgt DM 900, dazu kommt noch ein Sonderfreibetrag, ein sogenannter "Manipulationsfreibetrag" zur Gestaltung der indirekten Progression in der Proportionalzone in Höhe von DM 780.

Das bedeutet, dass ein unverheirateter Steuerpflichtiger erst bei einem zu versteuernden Einkommensbetrag von mehr als DM 1680²⁾ jährlich und zusammen veranlagte Ehegatten bei mehr als DM 3360³⁾ Einkommensteuer zahlen müssen.

Die Progressionszone, die der Proportionalzone folgt, ist durch einen stetig ansteigenden Steuersatz bis zu einer Spitze von 53% gekennzeichnet, d.h. ab einem zu versteuernden Einkommensbetrag von jährlich mindestens DM 110 000 bei Ledigen und DM 220 000 bei zusammenveranlagten Ehegatten wird der Tarif wieder

-
- 1) Dass eine neue Methode der Steuerberechnung überhaupt notwendig wurde, ist auf die Einführung des Splittingverfahrens bei der Veranlagung von Ehegatten zurückzuführen, bei dem die Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet werden und auf je die Hälfte des Gesamtbetrages die Einkommensteuertabelle angewandt wird. Der so errechnete Steuerbetrag wird verdoppelt und ist die Gesamtsteuerschuld des Ehepaares. Wenn nun die Kinderfreibeträge z.B. wie seither in den Tarif eingearbeitet wären, würde beim Splitting ein Kinderfreibetrag zweimal angerechnet.
 - 2) Köhler, Alo: Die Einkommensteuer 1958/59 Neuwied/Rhein, Berlin, Darmstadt 1959, S.216.
 - 3) Köhler, Alo: a.a.O., S.216.

proportional, der Steuersatz liegt gleichbleibend bei 53%.

a) Das steuerfreie Existenzminimum

Ein lediger Steuerpflichtiger mit einem steuerfreien Einkommensbetrag von 1710 im Jahr hat also pro Monat ein nicht zu versteuerndes Einkommen von ca. 140 DM, das sogenannte Existenzminimum. "Dass ein Mindesteinkommen von der Besteuerung frei bleiben soll, ist in dem Augenblick eine Selbstverständlichkeit, in dem das Leistungsfähigkeitsprinzip anerkannt wird."¹⁾

Heute, in der sozialen Periode der Besteuerung besteht über die prinzipielle Notwendigkeit der Steuerfreiheit eines Mindesteinkommens keine Meinungsverschiedenheit mehr. Problematisch bleibt allein das Mass, das zur gerechten Bestimmung des Existenzminimums²⁾ angewandt werden muss.

1) Neumark, Friedrich, a.a.O., S.60. Schon zu Zeiten Solons in Athen gab es eine Steuerfreiheit des zum Leben unbedingt Notwendigen. Die Steuerpflichtigen waren in 4 Klassen eingeteilt, von denen die letzte ganz steuerfrei blieb.

Vertreter der verschiedensten Staats- und Wirtschaftsauffassungen waren sich über die Steuerfreiheit des Existenzminimums einig: Kamaralisten wie Justi und Sonnenfels, der liberale Bentham, der konservative Murhad, die Sozialisten Sismondi und J.St.Mill.

Auch die erste britische Einkommensteuer, von Pitt geschaffen, hat die Freilassung des Existenzminimums vorgesehen.

2) Das Existenzminimum kann als physiologische oder als kulturell-soziale Grösse angesehen werden. Heute gehen die Forderungen der Staatsbürger allgemein auf die Sicherung des kulturell-sozialen Existenzminimums. Zeitliche und regionale Differenzierungen seiner Höhe können von der Steuergesetzgebung nicht berücksichtig-

Für die Höhe dieses Freibetrages ist heute entsprechend den politisch-ökonomischen Verhältnissen sowohl der fiskalische als auch der soziale Gesichtspunkt entscheidend. So waren z.B. nach dem ersten Weltkrieg die Freibeträge relativ hoch, wurden dann aber in den Jahren der Weltwirtschaftskrise von 1930 ab herabgesetzt, waren in den Jahren vor dem zweiten Weltkrieg wieder günstiger für den Steuerpflichtigen, im Krieg und in den ersten Jahren nach dem Krieg hingegen sehr niedrig. Seit 1948 lässt sich beobachten, dass alle Freibeträge eine stetige Erhöhung erfuhren. Wenn dies auf den ersten Blick auch als eine Konzession an die sozialpolitische Zwecksetzung der Einkommensteuer erscheinen mag, so muss doch nach genauer Prüfung der Tatbestände gesagt werden, dass dies nur bedingt der Fall ist, und es muss deshalb Schmölders¹⁾ zugestimmt werden, der den Einkommensteuertarif als "mittelstandsfeindlich" bezeichnet:

Die laufend erhöhten Freibeträge entlassen immer weitere Bevölkerungsschichten am unteren Ende der Einkommenspyramide aus der Steuerpflicht. Bei den Empfängern hoher und höchster Einkommen aber ist die Einkommensteuer durch die Plafondwirkung nicht mehr progressiv, sondern proportional. Der Grund dieser sozial unbefriedigenden Entwicklung ist die geringe politische Macht des Mittelstandes gegenüber dem politischen Einfluss der organisierten Masse der niederen Einkommensempfänger einerseits und dem Einfluss finanzstarker Kreise andererseits.

sichtigt werden, da dies zu einer nicht mehr praktikablen Gesetzeskomplizierung führen würde.

- 1) Schmölders, Günter: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Jg.1957, Nr.3, S.7.

Die Höhe des Freibetrages ist daher heute noch als ein Kompromiss zwischen den Forderungen des Budgets, den Forderungen der Sozialpolitik und den Forderungen der Interessenverbände anzusehen.

b) Die Progression und ihre Ausgleichsfunktion

Hier interessiert nicht die Progressivsteuer "als despotischer Eingriff in das Eigentumsrecht und in die Produktionsverhältnisse",¹⁾ denn eine solche Ausgestaltung der Einkommensteuer verbietet sich durch das Grundgesetz. Wir wollen den progressiven Tarif daraufhin untersuchen, ob durch ihn die Steuerbelastung so gestaltet werden kann, dass ein gewisser Einkommensausgleich zwischen Empfängern grosser und Empfängern kleiner Einkommen geschaffen wird, also ob durch die Progression die Einkommensteuer "als sozialpolitische Ausgleichsteuer"²⁾ genützt werden kann.

Die Probleme, die sich dabei aus der progressiven Einkommensbesteuerung ergeben, hat Föhl in seiner "Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung"³⁾ angeschnitten. Ergänzt werden seine Ausführungen durch die

-
- 1) Kommunistisches Manifest von 1848. Trotz der scharfen Formulierung äusserte sich Marx in einer kritischen Besprechung zu E. de Girardins "Le socialisme et l'impôt" dahingehend, dass "die Distributionsverhältnisse, die unmittelbar auf der bürgerlichen Produktion beruhen, die Verhältnisse zwischen Arbeitslohn und Profit, Profit und Zins, Grundrente und Profit ... durch die Steuer höchstens in Nebensachen modifiziert, nie aber in ihrer Grundlage bedroht werden können". (Grünwald, W.: Marx über Steuerreformen, in: Die Neue Zeit, XVIII Jg., 2. Bd., Stuttgart 1900, S. 570.)
- 2) Tautscher, Anton: Die öffentliche Wirtschaft, S. 313.
- 3) Föhl, Carl in: Finanzarchiv, Bd. 14, Tübingen 1953/54, S. 88 ff.

Gedankengänge von Rüstow,¹⁾ Krelle²⁾ und Neisser.³⁾
 Kurz zusammengefasst, besagen die Ausführungen Föhls folgendes:

Die progressive Einkommensbesteuerung führt nicht zu einer Umschichtung der Verteilung des Sozialprodukts, einer Nivellierung der Nettoeinkommen und damit zur Beseitigung sozialer Unzufriedenheit, sondern ganz im Gegenteil: Nicht die hohen Einkommen (die vorwiegend aus Unternehmergewinnen bestehen) tragen die Steuerlast, sondern der volkswirtschaftliche Kreislauf sorgt dafür, dass sie durch Einschränkungen der arbeitenden Bevölkerung aufgebracht wird. Durch Verausgabung der Steuersumme erhöhen sich automatisch die Gewinne um den Betrag der zusätzlichen Unternehmenssteuern. Die Bruttoeinkommen der Unternehmer werden um so grösser, je steiler die Steuerprogression ist.⁴⁾ Föhl kommt zu dem Schluss, "dass die progressive Einkommensteuer zur Erfüllung der Aufgabe, der sie eigentlich dienen sollte, nämlich zur Vergleichsmässigung der Nettoeinkommen, untauglich ist. Da sie den Leistungswillen hemmt und zu unwirtschaftlichem Kostenaufwand verleitet, also einen in seiner Grösse nicht übersehbaren volkswirtschaftlichen Schaden anrichtet, ohne

-
- 1) Rüstow, Hans-Joachim: Gewinnbesteuerung und Einkommensverteilung, Finanzarchiv, Bd.14, Tübingen 1935/54, S.360 ff.
 - 2) Krelle, Wilhelm: Zur Wirkung der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv, Bd.16, Tübingen 1955/56, S.22 ff.
 - 3) Neisser, Hans: Kreislauftheoretisches zur Gewinnsteuer Finanzarchiv, Bd.14, Tübingen 1953/54, S.687.
 - 4) Auf das im Zusammenhang mit der Progression stehende Problem der überhöhten Betriebsausgaben aus Gewinneinkünften und die steuerlich erzwungene Selbstfinanzierung, die zu unrationeller Kapitalverwendung führen kann, wird später (Seite 57ff) eingegangen.

in irgendeiner anderen Hinsicht etwas zu nützen, so sollte man sie beseitigen."¹⁾

Der Föhl'schen These sind aber nun bestimmte Voraussetzungen zugrunde gelegt, die in der Realität nur selten gegeben sind, nämlich das Gleichbleiben der Investitionsneigung und die Elastizität des Kreditapparates.²⁾

Aber nicht nur falsche Voraussetzungen beim Föhl'schen Modell, sondern auch empirische Beobachtungen lassen eine andere Wirkung der Progressivsteuer glaubhafter erscheinen.

So weisen Häuser und Richter³⁾ darauf hin, dass die tatsächliche Entwicklung in den letzten 40 Jahren gegensätzlich zur Föhl'schen These verlief. Die Einkommenspyramide ist nicht nur flacher geworden, sondern gerade in Zeiten hoher Einkommensbesteuerung und steiler Progression ging die Abflachung der Pyramide besonders rasch vor sich.

2. Sondertarif bei ausserordentlichen Einkünften nach § 34

Zu den ausserordentlichen Einkünften gehören nach § 34 EStG 1958: Veräußerungsgewinne,⁴⁾ die bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen⁵⁾

1) Föhl, Carl, a.a.O., S.108.

2) Jecht, Horst: Finanzpolitik und Kapitalbildung, Tübingen 1958, S.9.

3) Häuser, Karl - Richter, Rudolf: Zum Problem der Einkommensteuerüberwälzung, in: Finanzarchiv, Bd.16, Tübingen 1955/56, S.258 ff.

4) § 34 Abs.2 Ziff.1.

5) § 14.

sowie gewerblichen¹⁾ Betrieben, bei der Veräusserung wesentlicher Beteiligungen²⁾ oder bei der Veräusserung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens³⁾ entstehen; weiterhin Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche gewährt werden;⁴⁾ ferner auch Einkünfte, die die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt,⁵⁾ sowie Zinsen, die nach der Gesetzgebung über die Ablösung öffentlicher Anleihen bei der Einlösung von Auslosungsrechten bezogen werden.⁶⁾ Auch gehören zu den ausserordentlichen Einkünften Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit,⁷⁾ sofern diese Tätigkeit nicht als Ausfluss der Haupttätigkeit anzusehen ist.

Da ein Steuerpflichtiger aber in einem Kalenderjahr Einkünfte beziehen kann, die das Äquivalent für

1) § 16.

2) § 17.

3) § 18, 3.

4) § 34 Abs.2 Ziff.2 in Verbindung mit § 24. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs.3 Ziff.1 bis 4 oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs.3 Ziff.5 - 7, die dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen.

5) § 34 Abs.3.

6) Eine nähere Betrachtung dieser Vorschrift erübrigt sich, da die Bestimmung keine praktische Bedeutung mehr hat.

7) § 34 Abs.4. Nach der amtlichen Begründung (Drucksache 892/1949 des Wirtschaftsrates des vereinigten Wirtschaftsgebietes) bezweckt diese Vergünstigung einen steuerlichen Anreiz zu zusätzlicher geistiger und schöpferischer Arbeit. Eine Untersuchung auf sozialpolitische Motive und ihre Berechtigung erübrigt sich.

eine Tätigkeit sind, die sich über mehrere Jahre erstreckt, oder denen das Merkmal des Einmaligen bzw. Ausserordentlichen anhaftet, würde eine Besteuerung nach dem Normaltarif in solchen Fällen zu Härten führen, da die volle Progression des Tarifs zur Wirkung gelangen würde.

Aus diesem Grunde wurde mit § 34 EStG eine Ausnahmenvorschrift geschaffen, die es ermöglicht, für die ausserordentlichen Einkünfte die Anwendung eines ermässigten Steuersatzes zu beantragen, bzw. die Verteilung von Einkünften aus mehrjähriger Tätigkeit auf die Jahre vorzunehmen, denen die Einkünfte anteilig zuzurechnen sind.¹⁾

Der auf Antrag gewährte Sondertarif des § 34 EStG ermässigt die Einkommensteuer für die ausserordentlichen Einkünfte auf 10 - 30% der ausserordentlichen Einkünfte.²⁾ Welcher ermässigte Steuersatz angewandt wird, liegt im Ermessen des jeweiligen Finanzamtes.³⁾

Um die Besteuerung gerecht durchzuführen und willkürliche Entscheidungen der Finanzverwaltung auszuschalten, soll in der Regel die Hälfte des Steuersatzes angewandt werden, der sich, für die ordentlichen und ausserordentlichen Einkünfte zusammengerechnet, ohne Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 34 ergeben hätte.⁴⁾

-
- 1) Allerdings darf die Gesamtverteilung drei Jahre nicht überschreiten.
 - 2) Nach der bis zum Veranlagungszeitraum 1954 geltenden Regelung war auf Antrag die Einkommensteuer für a.o. Einkünfte auf 10 bis 40% dieser Einkünfte zu bemessen. Durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.54 (BGBl I S.373) sind diese Sätze der allgemeinen Tarifsenkung angeglichen und auf 10 bis höchstens 30% festgesetzt worden.
 - 3) BFH 1.2.1957 BStBl 1957 III, 104.
 - 4) "Dieses Verfahren stellt durch die Berücksichti-

Der Mindestsatz von 10% darf auch dann nicht unterschritten werden, wenn die ordentlichen Einkünfte einem niedrigeren Steuersatz unterliegen.

Nach § 34 Abs.1 EStG 1957 wurden ausserordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs.2 nur dann zu dem ermässigten Steuersatz versteuert, wenn das Gesamteinkommen im Veranlagungsjahr den Betrag von DM 6000,- überstieg. Diese 6000,- DM-Grenze konnte infolge des neu eingeführten Einkommensteuertarifs von 1958 mit seiner proportionalen Eingangsstufe von 20% nicht aufrecht erhalten werden.

Die damalige Einkommensgrenze von DM 6000,- hätte sonst zu einer unterschiedlichen Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte geführt, je nachdem, ob das Einkommen kleiner oder grösser als DM 6000,- war. Ab Veranlagungszeitraum 1958 wird, unabhängig von der Höhe des Einkommens, bei allen ausserordentlichen Einkünften auf Antrag die Steuerermässigung gewährt.

a) Veräusserungsgewinne

Die steuerliche Begünstigung der Veräusserungsgewinne erfolgt nur dann, wenn sie tatsächliche ausserordentliche Einkünfte darstellen und dem Steuerpflichtigen als einmalig gezahlter Betrag zufließen. Dagegen sind sie nicht begünstigt, wenn eine Veräusserung

 gung der ordentlichen wie auch der ausserordentlichen Einkünfte sicher, dass höhere ausserordentliche Einkünfte innerhalb des Rahmensatzes von 10 - 30% progressiv zur Auswirkung kommen, wie es dem allgemeinen, das Einkommensteuerrecht beherrschenden Gedanken entspricht, höhere Einkünfte mit einem (auch prozentual) höheren Steuersatz zu belasten." (FG Düsseldorf 18.Sept.1957, EFG 58 Nr.115 S.92).

gegen laufende Bezüge erfolgt. In diesem Fall sind die Einkünfte als laufende Einnahmen aus einer ehemaligen Tätigkeit nach § 24 Ziff.2 zu versteuern.¹⁾

Da Veräußerungsgewinne infolge ihrer Einmaligkeit im Gegensatz zu den laufenden Gewinnen stehen, müssen sie auch gesondert ermittelt werden.²⁾

Mit der Besteuerung der Veräußerungsgewinne soll eine Erfassung der nichtrealisierten laufenden Gewinne erfolgen. Dass diese Gewinne bei Zahlung in einem Einmalbetrag einem günstigeren Steuersatz unterliegen als Normaleinkünfte, ist berechtigt, denn der Veräußerer eines Gewerbebetriebes, der sich aus dem Erwerbsleben zurückziehen will und seinen Betrieb verkauft, kann nicht dadurch bestraft werden, dass der Erlös für seine Arbeit, die sich meist über einen langen Zeitraum erstreckt hat und nur durch die Veräußerung sich in einer Periode niederschlägt, durch die Besteuerung zu Normalsätzen um ca. ein Drittel³⁾ gekürzt wird.

b) Entschädigungen im Sinne des § 24 Ziff.1

Ferner werden solche Entschädigungen begünstigt, die das Merkmal des Ausserordentlichen haben und für die sich eine normale Besteuerung nach dem Tarif erheblich ungünstiger auswirken würde, als es bei einer

-
- 1) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 4 zu § 34 S.1283.
 - 2) Das spielt nicht nur eine Rolle bei § 34, sondern auch für die Freigrenze von DM 10 000,-, die in den Fällen der §§ 14, 16, 17 und 18, 3 gewährt wird.
 - 3) Wenn man eine Normalsteuerbelastung von 30% voraussetzt.

Besteuerung der Einkünfte, für die die Entschädigung gewährt wird, der Fall wäre.¹⁾

Die Berechtigung, hier einen günstigeren Tarif anzuwenden, ist stets dann gegeben, wenn durch die Entschädigung Einkünfte von mehr als einem Veranlagungszeitraum abgegolten werden. Würde nämlich die Entschädigung auf mehrere Veranlagungszeiträume verteilt, so ergäbe sich auch keine Progressionswirkung, so dass in diesem Falle für eine günstigere Tarifgestaltung kein Grund vorhanden ist.²⁾

§ 24 Ziff.1 EStG schafft also nicht eine besondere Einkunftsart, sondern will für eine bestimmte Art des Einkommensbezuges eine unbillige Steuerbelastung verhindern.

Deshalb kann auch nicht der Meinung von Blümich-Falk³⁾ und Herrmann-Heuer⁴⁾ im Anschluss an die Recht-

-
- 1) Littmann, Eberhard: a.a.O., § 34 TZ 5, S.1283; RFH v.10.11.38, RStB1 39, 170.
 - 2) Siehe aber RFH v.20.2.1941, RStB1 41, 442; BFH v.1.2.57, BStB1 1957, III, S.104. "Aus dem Zweckgedanken des § 34 - Begünstigung einmaliger ausserordentlicher Zuflüsse - ist zu schliessen, dass in Fällen, in denen Beträge nicht in einem Kalenderjahr, sondern auf mehrere Jahre verteilt zufließen, ein Bedürfnis einer Tarifvergünstigung nach § 34 gewöhnlich nicht besteht ... Diesen Grundsatz wird man aber nicht überspannen dürfen, dies um so weniger, als diese Regel, die bei den verschiedenen Tarifsätzen der Vorkriegszeit noch tragbar sein konnte, bei den hohen Steuersätzen der Nachkriegszeit zu schwerer Unbilligkeit führen würde. Der Bundesfinanzhof hat bereits in seiner Entscheidung Nr.167/50 vom 1.Dezember 50 bestätigt, dass auch die Zahlung einer Entschädigung, auf 2 Jahre verteilt, unter § 34 fällt, wenn die Entschädigung als einmalige gedacht ist."
 - 3) Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz, Berlin 1955.
 - 4) Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Köln 1958, Anm.8, 10 zu § 34.

sprechung¹⁾ zugestimmt werden, dass § 34 Abs.2 Ziff.2 EStG für Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständige Berufstätige nicht anwendbar sei, da bei Gewinnermittlung das Gesamtergebnis des Wirtschaftsjahres zu versteuern sei und nicht einzelne Betriebseinnahmen steuerlich eine Sonderbehandlung erführen.

Hier muss unbedingt schon im Sinne des GG Art.3, 1 der Ansicht Littmanns²⁾ gefolgt werden: Die Bedeutung des § 24 Ziff.1 EStG liegt gerade im Hinblick auf § 34 Abs.2 EStG darin, dass der Gesetzgeber die Entschädigungen im Sinne des § 24 Ziff.1 EStG als einen besonderen Teil der Einnahmen ansehen will. Gesetzes-systematisch nimmt § 24 Ziff.1 EStG die gleiche Stellung ein wie §§ 14, 16, 18 EStG über die besondere Behandlung der Veräußerungsgewinne. Im Verhältnis zu den übrigen Einnahmen eines Betriebes ist ihnen daher eine ähnliche Bedeutung beizumessen wie den Veräußerungsgewinnen im Verhältnis zu den laufenden Gewinnen. Es ist nicht einzusehen, warum bei Betrieben diese Entschädigungen nicht aus den übrigen Einnahmen herausgehoben werden sollten, wenn der Wille des Gesetzgebers dies sogar ausdrücklich fordert.

Fraglich ist es, ob Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89 b HGB auf Grund § 34 Abs.2 Ziff.2 EStG als Entschädigung begünstigt sind.

"Nach § 89b HGB i.d.F. des Änderungsgesetzes vom 6.8.1953 (BGBl I, S.771) steht dem selbständigen Handelsvertreter bei Beendigung des Vertragsverhältnisses mit dem Geschäftsherrn unter bestimmten Voraussetzungen ein Ausgleichsanspruch in Höhe von normal höch-

1) RFH v.19.11.1941, RStBl.42, 19/RFH v.21.5.1942, RStBl 42, 578; RFH v.5.7.1944, 349/43;

2) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 5 zu § 24, S.1150.

stens einer Jahresprovision, berechnet nach dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre der Vertretertätigkeit, zu."1)

Dieser Ausgleichsanspruch hat seine Berechtigung in den unter Umständen erheblichen Vorteilen, die der Unternehmer noch aus der Geschäftsverbindung mit Kunden hat, die er dem Vertreter verdankt. Dass auch hier der ermässigte Steuersatz des § 34 EStG Anwendung finden soll, ist von Herrmann-Heuer und Lademann-Lenski-Brockhoff gefordert worden, während Blümich-Falk und Littmann die Anwendbarkeit verneint haben. Man wird wohl die Entscheidung des Finanzgerichts Münster²⁾ als gerechtfertigt ansehen können, wonach § 34 dann anzuwenden ist, wenn der Handelsvertreter seine Tätigkeit bei einem besonders renommierten Unternehmen gezwungenermassen aufgibt, seine langjährige Vertretung sich nur auf dieses Unternehmen bezog und er durch hohes Alter und schlechten gesundheitlichen Zustand keine gleichwertige Vertretung mehr erhält.

Hier lässt die soziale Lage des Vertreters nach seinem Ausscheiden eine Unterstützung als geboten erscheinen, und also liegt eine Entschädigung im Sinne des § 24 EStG vor.³⁾

Dagegen wird die Entscheidung des Finanzgerichts Karlsruhe⁴⁾ mehr den Regelfall treffen. Danach soll die Ausgleichszahlung dann nicht nach § 34 EStG begünstigt (sei es als Veräusserung eines Teilbetriebes oder als Entschädigung im Sinne § 24 EStG) sein, wenn

1) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 283 zu §§ 4,5, S.302;

2) 15.3.1956 EFG 1956, Nr.286;

3) Entgegengesetzt Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 6, zu § 24, S.1151.

4) 18.Dezember 1957 EFG 58, Nr.116, S.93.

ein Vergleich der vor und nach der Kündigung erzielten Provisionen zeigt, dass von einer Gefährdung der Existenzgrundlage keine Rede sein kann.

- c) Einkünfte, die die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt

Nach § 58 EStG 1925, § 34 EStG 1934 und 1939 waren die Einkünfte, die eine Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit darstellten, ebenso durch Tarifiermässigung begünstigt wie die anderen ausserordentlichen Einkünfte. Durch das Kontrollratsgesetz Nr.12 wurde diese Bestimmung jedoch ab 1.1.46 geändert, und diese Einkünfte unterliegen seither den normalen Tarifsätzen.

Die Vergünstigung für sie besteht darin, dass eine Verteilung der Einkünfte auf die Jahre, in denen sie erzielt wurden, vorgenommen werden kann. Allerdings darf sich diese Verteilung auf nicht mehr als drei Jahre erstrecken.

Bedeutung hat diese Vorschrift für die Steuerpflichtigen, deren Einkünfte aus selbständiger¹⁾ oder aus nichtselbständiger Arbeit stammen. Nicht angewandt werden kann die Vergünstigung auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb.²⁾

Damit die Vergünstigung gewährt wurde, musste es sich ursprünglich um eine Sondertätigkeit handeln, die sich klar von der übrigen Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen abgrenzen liess, oder um die selten vorkommende ausschliessliche Tätigkeit für eine Sache.³⁾

1) Der Begriff "Entlohnung" ist in weiterem Sinne zu verstehen.

2) RFH in RStB1 1943, S.595; 1944, S.641.

3) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 9 zu § 34, S.1284; Blümich-Falk, a.a.O., S.835.

Notwendig war diese einengende Auslegung nach Meinung des RFH,¹⁾ "damit Willkür und Gesetzesumgehung verhütet werden".

Eine solche Gesetzesumgehung ist aber bei der derzeitigen Gesetzesfassung nicht mehr möglich, "denn der Steuerpflichtige kann sich der normalen Tarifbesteuerung für die Jahre, auf die sich die mehrjährige Tätigkeit erstreckt, nicht entziehen".²⁾

Die Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit unterliegen seit 1.1.1946 nicht mehr als ausserordentliche Einkünfte dem Sondertarif des § 34 EStG, sie werden nach der Tabelle versteuert, die Verteilung auf mehrere Jahre bewirkt nur eine Abflachung der Progression.

Entscheidend ist allein die mehrjährige Tätigkeit, nicht mehr der Zeitpunkt des Zuflusses wie bei Entschädigungen.

In diesem Sinne urteilte auch der BFH:³⁾ "Ob der Bezug eines Arbeitnehmers eine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit ist und zu welchem Jahre er wirtschaftlich mit einem Anteil gehört, muss im Einzelfall festgestellt werden. Solange der Arbeitnehmer nicht ausreichend dartut, dass es sich um eine Vergütung für mehrere Jahre handelt, kann angenommen werden, dass der Bezug mit dem Jahr zusammenhängt, in dem er ihm zufließt. Steht aber fest, dass die Vergütung eine mehrjährige Tätigkeit des Arbeitnehmers abgilt so ist grundsätzlich § 34 Abs.3 EStG anzuwenden. Es kommt dann nicht darauf an, ob sie für eine abgrenzbare Sondertätigkeit gezahlt wird oder ob es sich um

1) 1.2.1940 RStBl 40/601.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 13 zu § 34, S.1286.

3) BFH v.8.3.57 BStBl 1957 III, S.185.

eine zwangsläufige Zusammenballung von Einkünften handelt. Es genügt, dass wirtschaftlich vernünftige Gründe für die Zahlung in einer Summe vorlagen."

Der Bundesfinanzhof hat sich zwar in dieser Entscheidung nur mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit befasst, doch müssten dieselben Grundsätze auch auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit anwendbar sein. Ein Rechtsanwalt, der jahrelang mit demselben Fall beschäftigt ist, lässt sich normalerweise Vorschüsse auf das Gesamthonorar bezahlen. Auch hier müsste angenommen werden, dass der Bezug mit dem Jahr zusammenhängt, in dem er zufließt. Liegen jedoch wirtschaftlich vernünftige Gründe für die einmalige Zahlung des Gesamtbetrages vor, so ist nicht einzusehen, warum selbständig Tätige steuerlich gegenüber Arbeitnehmern benachteiligt werden sollen.¹⁾

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die tarifliche Begünstigung der ausserordentlichen Einkünfte berechtigt ist, da ohne diese Vorschrift eine schematische Tarifierung zur Benachteiligung bestimmter Steuerpflichtiger und somit zu ausgesprochen unsozialen Ergebnissen führen würde.

3. Die Steuerfreiheit bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn nach § 34a

"Die gesetzlichen oder tariflichen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind steuerfrei, wenn der Arbeitslohn insgesamt 15 000,- DM im Kalen-

1) Siehe auch Knapp-Brockhoff: Die Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, München und Berlin 1958, S.83.

derjahr nicht übersteigt."¹⁾

Voraussetzung für die Gewährung der Vergünstigung ist einmal, dass die Zuschläge sich einwandfrei von den normalen Bezügen trennen lassen.

Diese einwandfreie Abgrenzung ist notwendig, damit die vom Gesetz vorgesehene Steuerbefreiung der Zuschläge zum Arbeitslohn nicht auf andere Einkünfte ausgedehnt wird.

Zum anderen müssen die begünstigten Zuschläge auf Grund tariflicher Vereinbarungen gezahlt werden.

Nicht unter § 34a EStG fallen deshalb zusätzliche Bezüge für leitende Angestellte,²⁾ da diese weder einem Tarifvertrag noch einer Arbeitszeitordnung unterliegen. Sie haben deshalb keinen gesetzlichen oder tariflichen Anspruch auf besondere Entlohnung für eine etwaige Mehrarbeit.

Auch Zuschläge für Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis nicht Tarifverträgen, sondern Einzelarbeitsverträgen unterliegt, sind nicht begünstigt.³⁾ In der Begründung des Urteils wird ausgeführt, dass der Steuergesetzgeber vor allem an die Durchführbarkeit seiner Massnahmen denken muss, selbst wenn dabei der Gedanke einer absoluten Gerechtigkeit nicht immer verwirklicht wird.

Nur durch die Beschränkung der Steuerfreiheit auf gesetzliche oder tarifliche Zuschläge konnten der Parteiwillkür entzogene objektive Merkmale für die Steuerbefreiung gewonnen und eine einfache und gleichmässige Besteuerung ermöglicht werden. Man könnte

1) Die Grenze von 15 000 gilt erstmals ab Veranlagungszeitraum 1957; bis einschliesslich 1956 lag die Grenze bei 7 200,- DM.

2) BFH v. 6.9.1957, BStBl 1957 III, S.387.

3) BFH v.28.2.1958, BStBl 1958 III, S.196.

darum geneigt sein, in § 34a EStG einen Widerspruch zu Art.3 Abs.1 GG zu sehen. Dies wäre nur dann der Fall, wenn der Gesetzgeber an tatsächlich gleichgelagerte Tatbestände willkürlich verschiedene Rechtsfolgen knüpfte, also tatsächlich Gleiches unterschiedlich behandelte. 🍌

Nicht unter § 34a EStG fällt auch das erhöhte Urlaubsgeld, das sich aus dem Durchschnittsbetrag der Mehrarbeitszuschläge errechnet, die in den dem Urlaub vorangegangenen Wochen verdient worden sind:¹⁾

"Als echte Überstundenvergütungen können nur solche Zuwendungen gelten, die für eine über die regelmässige Arbeitszeit von 48 Wochenstunden hinaus geleistete Mehrarbeit gewährt werden, bei denen also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Mehrarbeit und der Vergütung besteht."

4. Sondertarif bei ausserordentlichen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 34b

Nach § 34b EStG unterliegen die ausserordentlichen Holznutzungen²⁾ und die Holznutzungen infolge höherer Gewalt³⁾ einem ermässigten Steuersatz. Dieser ermässigt-

1) BFH v.28.Juni 1957, BStBl 1957 III, S.302.

2) Das sind Nutzungen, die ausserhalb des festgesetzten Nutzungssatzes (d.h. der forstwirtschaftlich nachhaltig zu erzielenden regelmässigen Nutzung) anfallen, wenn sie aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind.

3) Höhere Gewalt sind alle Einwirkungen, die auf Naturereignisse zurückzuführen sind, und die der Waldbesitzer nicht verschuldet hat.

te Steuersatz kann beim Fehlen eines Bestandsvergleiches auf Antrag gewährt werden.

Die tarifliche Ermässigung besteht bei ausserordentlichen Holznutzungen, die aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind, in der Anwendung des Vorzugstarifs nach § 34 Abs.1 Satz 1 EStG, bei Kalamitätsnutzungen im Rahmen des Nutzungssatzes in der Anwendung des Steuersatzes nach § 34 Abs.1 Satz 1 EStG, bei Kalamitätsnutzungen soweit sie den Nutzungssatz übersteigen in der Anwendung des halben Steuersatzes nach § 34 Abs.1 Satz 1 EStG.

Die Vergünstigung für ausserordentliche Waldnutzungen soll dem Ausgleich der Progression, die Vergünstigung für Kalamitätsnutzungen darüber hinaus dem Ausgleich von Schäden dienen.¹⁾ Kalamitätsnutzungen sind stets in vollem Umfang steuerbegünstigt, auch soweit sie nur im Rahmen des Normaleinschlags liegen. Unterschiedlich ist lediglich die Höhe der Begünstigung, die für innerhalb des Nutzungssatzes und für ausserhalb des Nutzungssatzes liegende Kalamitätsnutzungen gewährt wird.

Die Tarifbegünstigung greift jedoch nur dann Platz, wenn die ausserordentlichen Holznutzungen nach § 34 b Abs.1 Satz 1 aus wirtschaftlichen Gründen erfolgen.

Nach Blümich-Falk²⁾ sollen durch den ermässigten Steuersatz Härten vermieden werden, die sich bei der Normalbesteuerung der ausserordentlichen Waldnutzungen infolge des ansteigenden Steuertarifs ergeben würden, da ohne Bestandsvergleich für das stehende Holz der Gewinn aus der Waldnutzung, der wirtschaftlich in der Regel zum grössten Teil auf vorhergegangene Wirt-

1) BFH v. 27.3.1958, BStBl III 58, 227.

2) Blümich-Falk, a.a.O., S.845.

schaftsjahre entfällt, nur für ein Jahr zu versteuern ist.

Allerdings ist die Annahme irrig, dass die Anwendung des § 34 b Abs.1 Satz 1 EStG immer eine Vergünstigung darstellt.

Littmann¹⁾ bestreitet die Vergünstigung des § 34 b Abs.1 Ziff.1 EStG in Verbindung mit Abs.3 Ziff.1 in den Fällen, in denen die Besteuerung nach dem Bestandsvergleich zu einer niedrigeren oder überhaupt keiner Einkommensteuer führen würde. Für Littmann²⁾ scheint "das Entscheidende bei Schaffung und Anwendung des § 34 EStG ... hiernach in einer Erleichterung der Besteuerung der Gewinne aus Holznutzungen zu liegen, die im Verzicht auf den Vermögensvergleich zu sehen ist". Logischerweise fordert er deshalb eine Änderung der Vorschrift insofern, als es nicht darauf ankommen sollte, "ob die über den Nutzungssatz hinausgehenden Nutzungen aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind".

Diese wirtschaftlichen Gründe können sowohl volkswirtschaftlicher, staatswirtschaftlicher als auch privatwirtschaftlicher Natur sein.¹⁾ Dass bei volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen, d.h. bei gesetzlichem oder behördlichem Zwang,³⁾ der anfallende Erlös einem begünstigten Steuersatz unterliegt, ist eine selbstverständliche Forderung.

Näher betrachten müssen wir jedoch die privatwirtschaftlichen Gründe.

Eine Nutzung aus privatwirtschaftlichen Gründen ist gegeben, wenn sie der Steuerpflichtige zur Deckung eines Kapitalbedarfs vorgenommen hat, der im forstwirtschaft-

1) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 12 zu § 34b, S.1302.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 2 zu § 34b, S.1299.

3) Krill, Edgar: Die Einkommensteuer der Land- und Forstwirtschaft, Herne und Berlin 1954, S.44.

schaftlichen Betrieb oder in einem landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb, den er gleichzeitig unterhält, oder in seiner privaten Lebenshaltung infolge besonderer Umstände eingetreten ist.¹⁾ Nach Krill²⁾ berechtigen folgende privatwirtschaftliche Gründe zur Anwendung der Begünstigungsvorschrift:

- a) Kapitalbedarf für grosse Investitionen betrieblicher Neubauten, Modernisierung des Betriebes, Meliorationen;
- b) Kapitalbedarf für Krankheitskosten, für Aussteuer einer Tochter, Ausstattung eines Sohnes.

Die unter a) angeführten Gründe fallen unter die allgemeine steuerliche Förderung der Landwirtschaft, während die unter b) angeführten Gründe deshalb berechtigt sind, weil Aufwendungen des Steuerpflichtigen für diese Zwecke nach § 33 als aussergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können und also auch bei allen anderen Einkunftsarten zu steuerlichen Ermässigungen führen. Nicht begünstigt sind allerdings ausserordentliche Holznutzungen, wenn privatwirtschaftliche Gründe wie in den folgenden Fällen nicht anerkannt werden können: anderweitige Kapitalanlage, wie Wertpapiere, Bau eines Privathauses, Befriedigung nicht zwangsläufig auftretender Bedürfnisse, wie Kauf eines PKW, Zahlung einer Urlaubsreise.

Dies sind normale Aufwendungen für die Lebenshaltung, so dass es also einer Privilegierung bestimm-

 1) RFH v.29.1.1936 RStBl 1936, S.752; BFH v.20.1.1955 BStBl 1955 III, S.74; BFH v.30.4.1958 BStBl 1958 III, S.295.
 2) Krill, Edgar: a.a.O., S.45.

ter Steuerpflichtiger gleichkommen würde, wenn Steuer-
vergünstigungen hierfür gewährt würden.

5. Freibeträge

a) Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

aa) Abhängigkeit von der Höhe des Einkommens und der Art der Gewinnermittlung

Nach § 13 Abs.3 EStG erhalten die Land- und Forstwirte, die ihre Gewinne nach der VOL¹⁾ ermitteln, einen Freibetrag von DM 1000,-. Dieser Freibetrag wird aber nur gewährt, wenn das Einkommen den Betrag von DM 6000,-²⁾ jährlich nicht übersteigt. Die DM 6000,- sind eine Freigrenze, während es sich bei den DM 1000,- um einen echten Freibetrag handelt. Das Motiv für die Gewährung dieses Freibetrages ist in der Absicht der besonderen Förderung der Kleinlandwirte innerhalb der Förderung für die gesamte Landwirtschaft zu sehen. Da diese ihre Betriebe nur in geringfügigem Mass rationalisiert und mechanisiert haben, soll eine steuerliche Begünstigung der Gewinne Mittel zur Intensivierung in dieser Beziehung schaffen.

ab) Abhängigkeit von dem Merkmal der Ein- wanderung

Diejenigen Steuerpflichtigen, die auf Grund des

1) Zu den verschiedenen Arten der Gewinnermittlung
bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft
siehe Kap.IV, Seite 76

2) Für II/1948 DM 3000.

Bundesvertriebenengesetzes zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen berechtigt sind und sich nach dem 8. Mai 1954 im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin West als Landwirte niedergelassen haben, erhielten einen Freibetrag von DM 2000,- falls ihr Einkommen 6000,- nicht überstieg. Diese Freibeträge wurden für 5 Veranlagungszeiträume gewährt. § 13 Abs. 4 EStG 1955/57 ist aber ab 1959 gestrichen. Er ist nur noch für Steuerpflichtige anzuwenden, die sich vor dem 1.1.1959 im Geltungsbereich des Grundgesetzes niedergelassen haben.¹⁾

§ 13 Abs. 4 und 5 EStG 1953 und § 13 Abs. 4 EStG 1955 sollten in erster Linie den im Bundesgebiet sich niederlassenden Landwirten den Wiederaufbau einer Existenz erleichtern,²⁾ zum anderen diesen Personenkreis auf einen bestimmten Beruf hinleiten, um so die fehlende landwirtschaftliche Initiative zu fördern.

b) Bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit

Bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit ist ein Betrag in Höhe von 5% der Einnahmen aus freier Berufstätigkeit, höchstens jedoch DM 1200,- im Veranlagungszeitraum, abzugsfähig.³⁾ Die Absetzung des Betrages erfolgt ausserhalb der Ge-

-
- 1) Die ursprüngliche Regelung § 13, Abs. 4 und 5 EStG 1953 wurde ab VZ 1955 nicht mehr angewendet, sie wurde durch § 13 Abs. 4 1955 ersetzt. Siehe Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 87 zu § 13.
 - 2) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 84 zu § 13.
 - 3) Dieser Absatz 4 des § 18 ist durch das Reformgesetz 1954 mit Wirkung vom 1.1.55 dem Gesetz angefügt worden. Die Abgeltung des "Repräsentationsaufwandes" war ursprünglich in § 38 EStDV 1949/50 niedergelegt, fiel dann aber durch VO vom 9.12.50 (BGBl S.781) mit Wirkung vom 1.1.51 fort.

winnermittlung, er wird vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt, ist also eine Einkommensermittlungsvorschrift, die einen erst bei der Berechnung des Einkommens zu berücksichtigenden echten Freibetrag schafft.¹⁾

Der Betrag ist in jedem Fall, in dem er geltend gemacht wird, zu gewähren, sofern ordnungsgemäss Bücher geführt werden oder der Gewinn auf Grund von Durchschnittssätzen oder Richtsätzen ermittelt wird. Voraussetzung ist weiter, dass die Einkünfte aus freier Berufstätigkeit die anderen Einkünfte überwiegen d.h. also die Hälfte des Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigen.

Die Einschränkung der Vergünstigung durch die Voraussetzung des Überwiegens der Einkünfte aus freier Berufstätigkeit bezieht sich jeweils auf einen Veranlagungszeitraum. Es kann also nicht etwa auf das Einkommen mehrerer Jahre abgestellt werden, um zu erreichen, dass die Einkünfte aus freier Berufstätigkeit überwiegen und der Freibetrag gewährt wird.²⁾

Der Gesetzgeber war sich im klaren, dass sich bei Vorliegen mehrerer Einkunftsarten im Einzelfall Härten ergeben können, jedoch sollte auf jeden Fall verhindert werden, dass vorhandene Betriebsausgaben doppelt berücksichtigt oder nicht vorhandene Betriebsausgaben berücksichtigt werden, auch auf die Gefahr hin, dass der Grundsatz der gleichmässigen Behandlung aller Steuerpflichtigen gefährdet wird.

Wenn sich mehrere Steuerpflichtige, die eine selbstständige Tätigkeit ausüben, zu einer Personengemeinschaft zusammenschliessen, kann jeder der Partner den

1) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 82 zu § 18, S.1054.

2) BFH v.22.8.57; BStBl 1957, III, S.254.

Freibetrag für sich voll beanspruchen. Der Betrag von 5% der Betriebseinnahmen bezieht sich auf den Anteil der Betriebseinnahmen, der auf jeden einzelnen Beteiligten entfällt.

Der Grund für die Gewährung des Freibetrages bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit liegt darin, einen Ausgleich für "die typische Vorbelastung der freien Berufe durch die hohen Ausbildungskosten und für die gegenüber fast allen anderen Berufen geringere Zeitspanne des Verdienens zu schaffen".¹⁾

Aus diesem Grund hat das Finanzgericht Hannover in seinem Urteil die Anwendung des § 18 Abs.4 EStG auch auf freiberufliche Veräusserungsgewinne und Einkünfte aus ehemaliger freiberuflicher Tätigkeit i.S. des § 24 Ziff.2 EStG bejaht: "Dieser Zweck (der Begünstigung Anm.d.V.) würde nur unvollkommen erreicht, wenn der Freibetrag gem. § 18 Abs.4 nur während der aktiven Tätigkeit gewährt würde und auf diese Weise ein erheblicher Teil des wirtschaftlichen Ertrages der freiberuflichen Tätigkeit - weil erst später zufließend - von der Vergünstigung ausgenommen bliebe. Die Vergünstigung würde, wollte man der gegenteiligen Auffassung folgen, gerade dann versagt werden, wenn sie wegen der Beendigung der aktiven Tätigkeit und des Wegfalls des laufenden Gewinns wirtschaftlich (und sozial! Anm.d.V.) besonders geboten ist."

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass die Vergünstigung des § 18 Abs.4 nicht persönlichkeitsgebunden ist, also nicht den Bezug von Einkünften aus **e i g e n e r** freier Berufstätigkeit voraussetzt. § 18, Abs.4 EStG begünstigt objektiv den Ertrag aus

1) FG Hannover, v.23.Juli 1957; EFG 58, Nr.9, S.7.

freier Berufstätigkeit, so dass der Freibetrag somit nicht an die Person des freiberuflich Tätigen gebunden ist, sondern auch seinen Erben zugute kommt.

IV. Die generell-qualitative Differenzierung

Die Einkommensteuer war ursprünglich eine Standes- oder Klassensteuer.

Sie knüpfte in der ständischen Gesellschaft an Standesmerkmale an, während sie in der bürgerlichen Gesellschaft mit formeller Gleichberechtigung aller Bürger als Klassensteuer zum Ausdruck einer Abstufung nach der sozialen, äusserlich erkennbaren Position des Besteuernten wurde.

So gab es z.B. Klasseneinteilungen, die beim Tagelöhner begannen und bei Gutsbesitzern, Bankiers und Fabrikbesitzern endeten.¹⁾ Mit einer Einkommensteuer, die eine Verteilung der Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit beabsichtigt, hatte diese Klassensteuer nur eine entfernte Ähnlichkeit, "entsprechend einer politischen Verfassung, in welcher Staat und Steuerzahler gegeneinander das grösste Misstrauen hatten und die Voraussetzungen einer nennenswerten Opferwilligkeit der Bürger gegenüber dem Staat nicht gegeben waren".²⁾

1) Lotz, Walter: Finanzwissenschaft, Tübingen 1917, S.400.

2) Lotz, Walter: a.a.O., S.402.

Die Einkommensteuer hingegen, mit der wir es heute zu tun haben, ist "ein Geschöpf der als Hochkapitalismus bezeichneten Wirtschaftsepoche".¹⁾

Das heute gültige Einkommensteuergesetz kennt 7 Einkunftsarten,²⁾ die zwar juristisch genau bestimmbar sind, deren wirtschaftliche Erfassbarkeit jedoch auf erhebliche Schwierigkeiten stösst.

Wohl finden Tarif, Freibeträge und Freigrenzen bei allen Steuerpflichtigen gleiche Anwendung, wohl sind Anträge auf Anerkennung einer aussergewöhnlichen Belastung oder von Sonderausgaben für alle Steuerpflichtigen an die gleichen gesetzlichen Voraussetzungen gebunden, aber die Möglichkeit, diese Gegebenheiten auszunützen, besteht je nach der Art der Einkünfte in ganz unterschiedlichem Masse.

Je nach den zugelassenen Abzügen, seien es nun Betriebsausgaben oder Werbungskosten, ferner nach bestimmten der Besteuerung zugrunde gelegten Durchschnittssätzen (man denke an die Landwirtschaft) sowie Pausch- und Richtsätzen spiegeln die verschiedenen Einkunftsarten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen höchst ungleich wider.

Darum kann Schmölders nur zugestimmt werden, wenn er zu dem Ergebnis kommt, dass "die Einkommensteuer, wenn man die unter dieser Bezeichnung vorgenommene Besteuerung eines vollbuchführenden Gewerbetreibenden, eines Landwirts oder eines Hausbesitzers mit der eines Lohnempfängers oder eines Arztes vergleicht, heute schon längst wieder zu einer Art Klassensteuer gewor-

1) Neumark, Friedrich: a.a.O., S.21: Das erste Reichseinkommengesetz stammt vom 29.März 1920.

2) § 2 EStG.

den ist."¹⁾ Diese Ergebnis liegt nach Schmölders zwar nicht in der Absicht des Gesetzgebers, ist aber eben doch die Folge der Steuertechnik.

Auch Tautschers²⁾ Ausführungen sind überzeugend, wenn er bei der Entwicklung der Wirtschaftsordnung eine Schwerpunktverlagerung vom Wirtschaftssubjekt auf die Wirtschaftsgruppen voraussagt. Zwangsläufig werden deshalb die sozialen Gruppenfaktoren die tragenden Pfeiler des sozialwirtschaftlichen Geschehens und somit auch der sozialpolitischen Konzeption des Einkommensteuerrechts.

Die "Aufgliederung der Einkommensströme nach Ertragsarten"³⁾ und die unterschiedliche steuerliche Belastung dieser einzelnen Einkunftsarten durch die generell-qualitative Differenzierung als Ausdruck sozialpolitischer Zielsetzungen bringt so die Tendenz zur Entwicklung von einem synthetischen zu einem analytischen Einkommensteuersystem mit sich.

1. Die Gewinnermittlung und die Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten

Nach § 2 Abs. 4 EStG sind bei den sieben Einkunftsarten zwei Gruppen zu unterscheiden:

solche, bei denen als Einkünfte der Gewinn ermittelt wird. Dazu gehören die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit;

1) Schmölders, Günter: a.a.O., S.67

2) Tautscher, Anton: Die öffentliche Wirtschaft, Berlin 1953, S.313

3) Tautscher, Anton: a.a.O., S.313

solche, bei denen der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten¹⁾ errechnet wird. Das sind die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte.

Wir werden im folgenden alle drei Gewinneinkunftsarten untersuchen, aber bei den Einkünften, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten entstehen uns auf die Betrachtung der Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit beschränken.

Ehe wir uns der Analyse der Einkunftsarten zuwenden, soll die Bedeutung der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten für diese Einkunftsarten kurz erläutert werden.

Betriebsausgaben sind nach der Legaldefinition in § 4 Abs.4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Berühren Betriebsausgaben die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen, so scheiden diese Aufwendungen bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

Der Begriff Betriebsausgaben ist weit zu fassen, d.h. alle tatsächlich für den Betrieb gemachten Aufwendungen fallen darunter;²⁾ "ob sie notwendig, typisch oder unwirtschaftlich sind, ist ohne Bedeutung".³⁾

1) Ursprünglich wurde durch die Rechtsprechung des RFH der Werbungskostenbegriff für unterschiedliche Einkunftsarten unterschiedlich weit gefasst. Durch § 9 EStG ist der Werbungskostenbegriff für alle Einkunftsarten nach § 2 Abs.3 Ziff.4 EStG einheitlich festgelegt worden. (Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 9 zu § 9, S.748).

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 419 zu §§ 4, 5, S.351.

3) BFH v.5.5.1953, BStBl 1953 III, S.224.

Schwierig ist oft die Abgrenzung der Betriebsausgaben zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung,¹⁾ besonders interessant ist deshalb für unsere Betrachtung § 4 Abs.4 Satz 2 EStG, der die eingeschränkte Abzugsfähigkeit von nach dem 25.6.53 gemachten Aufwendungen festsetzt, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren.

Bei diesen Betriebsausgaben handelt es sich um die schon immer umstrittenen Spesen und Ausgaben für Repräsentation (z.B. Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden, Anschaffung von Kraftwagen, luxuriösen Büroeinrichtungen, Pacht von Jagden). Diese Aufwendungen können zwar als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, aber nur, sofern sie nicht nach der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Damit wurden der Ausweitung des Begriffes Betriebsausgaben wenigstens gewisse Grenzen gesetzt. Steuerpflichtige, die ihre Einkünfte als Gewinn ermitteln, können nun nicht mehr durch forciert hohe Betriebsausgaben²⁾ ihr steuerpflichtiges Einkommen so vermindern, dass gegenüber Steuerpflichtigen, die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten beziehen, die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben als Privileg zu bezeichnen ist.

1) EStR 1955 Abschn.117; BStBl 1954, 79; BStBl 1956 III, S.304.

2) BFH v.8.November 1956, BStBl 1957 III, S.86: Aufwendungen eines Gewerbetreibenden für die Unterhaltung einer gepachteten Jacht betreffen in der Regel die Lebensführung und können daher nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Werbungskosten sind demgegenüber nach § 9 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.¹⁾ Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Aus dieser Definition ergibt sich im Vergleich zu § 4 Abs.4, dass der Begriff der Betriebsausgaben viel umfassender als der Begriff der Werbungskosten ist.

Denn Betriebsausgaben umfassen alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, hingegen muss es sich bei Werbungskosten um tatsächliche Ausgaben handeln. Daher sind reine Wertminderungen und etwaige Veräusserungsverluste keine Werbungskosten.²⁾

Insgesamt ist bei Gegenüberstellung von Werbungskosten und Betriebsausgaben festzustellen, dass Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften bevorzugt sind, da sie auch "Ausgaben von teilweise konsumtiven Charakter"³⁾ als Betriebsausgaben absetzen und somit ihr Einkommen manipulieren können.

Allerdings ist mit der ab 1.1.1955 geltenden Rechtslage eine Angleichung von Werbungskosten und Betriebsausgaben insoweit erfolgt, als Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz als Werbungskosten schlechthin anerkannt werden und das Merkmal der Notwendigkeit dieser Aufwendungen nicht mehr nachgewiesen werden muss.⁴⁾

Auf Grund der heute erheblich fortgeschrittenen Motorisierung wurde diese Weiterentwicklung des Be-

-
- 1) Das Gesetz enthält in § 9 keine erschöpfende Aufwendung der Werbungskosten, sondern zählt nur mögliche Fälle auf.
 - 2) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 2 zu § 9, S.744.
 - 3) Haller, Heinz, a.a.O., S.203.
 - 4) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 36 zu § 9, S.756.

griffes Werbungskosten auf der Grundlage des § 1 Abs.2 StAnpG geschaffen.

Dies war um so nötiger, als bei den Gewinneinkünften Kraftfahrzeugkosten fast unbeschränkt Betriebsausgaben sind.

Eine sozialere Gestaltung der Besteuerung erfordert nach wie vor, dass der Werbungskostenbegriff insgesamt weiter ausgelegt wird, damit auch die Bezieher von Überschusseinkünften (Einnahmen - Werbungskosten) in den Genuss von Steuererleichterungen kommen, die für die Bezieher der Gewinneinkünfte schon lange eine Selbstverständlichkeit sind.¹⁾ Dasselbe Ziel könnte ebenso erreicht werden, wenn die im Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1960 enthaltenen Vorschläge bezüglich der Betriebsausgaben gesetzlich festgelegt werden.

Dieser Entwurf sieht folgende Neuregelung vor: Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen

1. für Geschenke an Personen, die zu dem Steuerpflichtigen in keinem Dienstverhältnis stehen, mit Ausnahme von Werbegeschenken von geringem Wert,
2. für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, die der Bewirtung oder der Beherbergung der in Ziff.1 bezeichneten Personen dienen (Gästehäuser), für die Pacht oder die Ausübung einer Jagd oder einer Fischerei oder für Bootsfahrten und für hiermit zusammenhängende Bewirtungen, soweit nicht die Gästehäuser, die Jagd oder die Fischerei oder die Bootsfahrten Gegenstand einer ent-

 1) Derselben Ansicht Jecht, Horst: Die Bundessteuerreform 1954, in: Finanzarchiv, Bd.16 1955/56, S.50.

geltlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen sind, sowie

3. für ähnliche Zwecke

scheiden bei der Gewinnermittlung aus. Andere Aufwendungen, als die in den Ziffern 1 - 3 bezeichneten, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, scheiden bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung unter Berücksichtigung der Grundsätze einer sparsamen Wirtschaftsführung als unangemessen anzusehen sind.¹⁾

Auslegungsbedürftig wäre bei dieser Neuregelung vor allem der Begriff der "sparsamen" Wirtschaftsführung. Nur durch genaue Abgrenzung dessen, was unter sparsam zu verstehen ist, kann der erweiterten Auslegung dieser Vorschrift vorgebeugt werden.

Allerdings sind Boettcher-Werther²⁾ der Meinung, dass diese Vorschrift eine Typisierung in noch nie dagewesenem Ausmass und eine Diskriminierung in schärfster Ausprägung darstellt. Dieser These kann jedoch nicht zugestimmt werden:

Unter Typisierung ist die Einordnung einer Vielzahl von Einzelformen in Falltypen zu verstehen³⁾ d.h. bestimmte Umstände des Einzelfalles werden ausser Acht gelassen, weil sie bei der Mehrzahl der Steuerfälle normalerweise nicht vorhanden sind.⁴⁾

Durch die Diskriminierung soll die Besteuerung nicht nur die Verwendung der Einkommen, sondern auch

1) Rechts- und Wirtschaftspraxis, Einkommensteuer, II B 15/60.

2) Boettcher-Werther: a.a.O., Fussn.1).

3) Heigl, Anton: Die Typisierung im Steuerrecht, Dissertation, München 1958, S.12.

4) Heigl, Anton: a.a.O., S.11.

ihren Ursprung, insbesondere die Bedingungen, unter denen sie erzielt werden, berücksichtigen.¹⁾ Das bedeutet aber, dass Arbeitseinkommen, also Arbeitslohn, Bezüge der Angestellten und Beamtengehälter geringer besteuert werden sollen als Kapitaleinkünfte. Eine mittelschwere Steuerbelastung kommt dann für gemischte Einkommen in Frage, die das Ergebnis eines Zusammenwirkens von Kapital und Arbeit darstellen.¹⁾

Eine Einengung des Begriffes Betriebsausgaben die durch den Entwurf vorgesehen ist, kann demnach weder eine Typisierung noch eine Diskriminierung schärfsten Ausmasses darstellen.

Nach wie vor werden alle durch den Betrieb veranlassten Ausgaben als Betriebsausgaben anerkannt, eine Einordnung von Einzelformen in Falltypen wird nicht vorgenommen. Auch kann nicht von einer Diskriminierung in "schärfster Ausprägung" gesprochen werden, sondern lediglich von einer wünschenswerten Differenzierung,²⁾ die den Gerechtigkeitserfordernissen Rechnung trägt.

2. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Unter Gewerbebetrieb ist die selbständige nachhaltige Betätigung zu verstehen, die mit Gewinnab-

- 1) Laufenburger, Henry: Die Einkommensbesteuerung in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen 1956, II. Bd., S.481.
- 2) Der Ausdruck Differenzierung ist dem Ausdruck Diskriminierung vorzuziehen. Im steuerlichen Bereich ist durch die Diskriminationstechnik eine Angleichung der Steuerlasten nach der Leistungsfähigkeit beabsichtigt, im allgemeinen Sprachgebrauch bedeutet Diskriminierung dagegen eine Schlechterstellung

sicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist.¹⁾

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der gewerbliche Gewinn, sind einzelwirtschaftlich gesehen ein Massstab für den Erfolg der bisherigen Unternehmertätigkeit und eine Grundlage für die weiteren unternehmerischen Dispositionen.²⁾

Unter fiskalischen Gesichtspunkten, die sozialpolitisch beeinflusst sind, ist der wichtigste Grundsatz der Gewinnbesteuerung seine gerechte Erfassung. Diese gerechte Besteuerung wird aber nicht in Abhängigkeit von der Leistungsfähigkeit des Unternehmens, sondern in Abhängigkeit von der individuellen Leistungsfähigkeit des Unternehmers vorgenommen.

Im folgenden soll auf zwei Fragenkomplexe eingegangen werden, die mit der Einkommensermittlung in Zusammenhang stehen, nämlich einmal auf die Bestimmungen über die Bewertung, insbesondere auf die durch Sondervorschriften ermöglichten überhöhten Abschreibungen und auf die Vorschriften über die Pensionsrückstellungen, zum andern auf die Bestimmungen über nicht-entnommene Gewinne und den Verlustabzug. Eine Erörterung des Problemkreises Betriebsausgaben kann deshalb unterbleiben, weil das Wesentliche hierzu schon andern-

bestimmter Personengruppen - man denke z.B. an die Rassendiskriminierung. Insofern ist die Bezeichnung Differenzierung neutraler als die Bezeichnung Diskriminierung.

1) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 1 zu § 15, S.946.

2) Hax, Karl: Unternehmenserhaltung und Gewinnbesteuerung, in: Finanzarchiv, Bd.20, Heft 1, S.102.

orts gesagt wurde.¹⁾

a) Die Sonderabschreibungen

Neben der Normalabschreibung nach § 7 EStG, die bei mehrjährig genutzten Wirtschaftsgütern die Kosten der Anschaffung oder Herstellung auf die Jahre der Nutzung verteilen soll, sind mit den §§ 7 a ff. Sonderabschreibungsvorschriften in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden.

Ihrer Natur nach sind diese Bestimmungen nicht sozialpolitisch, sondern wirtschaftspolitisch motiviert. Die Abschreibungspolitik diente in den Nachkriegsjahren, in der Zeit des Wiederaufbaus, bewusst als Mittel zur Investitionsstimulierung über die Selbstfinanzierung.

Die Folge dieser Abschreibungsvergünstigungen ist jedoch - als Konsequenz ihrer unterschiedlichen Inanspruchnahme durch die Steuerpflichtigen - eine ungleiche Einkommens- und Vermögensverteilung zwischen Beziehern mit Gewinneinkünften einerseits und solchen mit Überschusseinkünften andererseits, sowie zwischen Unternehmern mit hohen Gewinnen und Unternehmern mit niedrigen Gewinnen.

aa) Bewertungsfreiheit für bewegliche Wirtschaftsgüter nach § 7 a EStG

§ 7 a EStG gewährte in seiner ursprünglichen Fassung allen Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit bezogen, neben der normalen Absetzung

1) Siehe Seite 59 ff.

für Abnutzung nach § 7 EStG für bewegliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens eine Sonderabschreibung bis zu 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch für alle in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter eines Unternehmers bis zu DM 100 000.- jährlich.

Diese Sonderabschreibung war nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Jahr möglich.

Indes galt diese Regelung nur bis zum 30.6.1951.

Nach dem 30.6.1951 können nach § 7 a EStG nur noch die Steuerpflichtigen die Abschreibungsfreiheit in Anspruch nehmen, die vom Nationalsozialismus verfolgt wurden oder als Flüchtlinge bzw. Vertriebene¹⁾ ihre frühere Erwerbsgrundlage verloren haben.

Der BFH²⁾ betont, dass es der Zweck der Vorschrift sei, den Wiederaufbau einer Existenzgrundlage dieser Bevölkerungskreise zu begünstigen. "Dies schliesst jedoch nicht aus, dass die Vergünstigung auch von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden kann, die sich nach dem Verlust ihrer früheren Erwerbsgrundlage späterhin wieder eine neue Existenz aufgebaut haben. Es kommt nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift des § 7 a Abs.2 S.2 EStG für die Inanspruchnahme der Sondervergünstigung ausschliesslich auf den Verlust der "früheren"³⁾ Erwerbsgrundlage, nicht aber auf die spätere

1) Zwischen Vertreibung und Verlust der Erwerbsgrundlage muss ein ursächlicher Zusammenhang bestehen, BFH v.5.September 1957 BStBl 1957 III, S.374.

2) BFH 21.März 1957, BStBl 1957 III, S.235.

3) Eine frühere Erwerbsgrundlage ist dann nicht gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Vertreibung noch in der Berufsausbildung befunden hat. BFH v.19.7.1956 BStBl 1956 III, S.282.

Entwicklung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse an".

Eine steuerliche Förderungsmassnahme, die für alle Steuerpflichtigen mit einer bestimmten Einkunftsart - nämlich Gewinneinkünften - gewährt wurde, ist zu einer begrenzten Förderungsmassnahme für eine begrenzte Gruppe von Steuerpflichtigen innerhalb dieser Einkunftsart geworden. Damit hat eine ursprünglich rein strukturpolitische Massnahme - nämlich die Investitionsbegünstigung - ihr Wesen weitgehend geändert und ist zu einer hauptsächlich sozialen Bestimmung geworden, denn jetzt ist nicht mehr die Begünstigung der Ersatzbeschaffung¹⁾ das vordringliche Ziel, sondern die Begünstigung einer vom Gesetzgeber als unterstützungsbedürftig anerkannten Bevölkerungsgruppe.

Wenn ein Steuerpflichtiger dieses begünstigten Personenkreises das Wirtschaftsgut anschafft oder herstellt, wird die Vergünstigung gewährt. Es kann also ein und dasselbe Wirtschaftsgut auch zweimal oder öfter angeschafft bzw. hergestellt werden.

Für die Gewährung der Vergünstigung nach § 7 a EStG genügt es, wenn die Voraussetzungen hierfür zum Teil in der Person des Steuerpflichtigen selbst und zum Teil in der Person seiner mit ihm zusammenveranlagten Ehefrau gegeben sind.²⁾

1) Eine Ersatzbeschaffung lag nach § 7 a Abs.2 Satz 1 EStG 1949/50 vor, wenn das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllte wie ein Wirtschaftsgut, das nach dem 1. Januar 1939 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden war.

2) BFH v.10.November 1955 BStBl 1956 III, S.361.

- ab) Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude nach § 7 e

Derselbe Personenkreis, der durch § 7 a EStG begünstigt wird und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb bezieht, kann bei bestimmten Gebäuden neben der Abschreibung nach § 7 EStG im Jahr der Herstellung des Gebäudes und in dem darauffolgenden Jahr bis zu je 10% der Herstellungskosten absetzen. Dasselbe gilt für den Wiederaufbau im Kriege zerstörter Gebäude.

Auch der Verlust der früheren Erwerbsgrundlage sowie die Bestimmung für den Fall, dass eine mit dem Steuerpflichtigen zusammenveranlagte Person die Voraussetzungen erfüllt, regelt sich nach den für § 7 a EStG geltenden Rechtssätzen.

Wie § 7 a EStG galt § 7 e EStG ursprünglich für alle Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb. Erst ab 1.1.1952 wurde diese Vergünstigung auf einen bestimmten Personenkreis beschränkt, und persönliche Voraussetzungen sind neben der Art der Einkünfte zum entscheidenden Kriterium geworden.

- b) Die Steuerbegünstigung des nichtentnommenen Gewinns nach § 10 a

Nach § 10 a EStG können Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit beziehen, auf Antrag bis zu 50% der Summe der nichtentnommenen Gewinne, höchstens aber 20 000.- als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Für die Veranla-

gungszeiträume 1956 bis 1958 erhöht sich der Satz von 50% auf 75%.¹⁾

Ab 1948 bis einschliesslich Veranlagungszeitraum 1950 bezog sich diese Vergünstigung auf alle Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte hatten. Für 1951 gab es keine steuerliche Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns, ab 1952 bis einschliesslich Veranlagungszeitraum 1961 kann die Vergünstigung nur noch von dem Personenkreis in Anspruch genommen werden, für den auch die §§ 7a, 7e EStG gelten. Für die Fälle der Zusammenveranlagung ist es ausreichend, wenn einem Ehegatten der Betrieb gehört, der andere Ehegatte zu den begünstigten Personen zählt, d.h. die Vergünstigungsmerkmale müssen nur bei dem einen oder anderen Ehegatten gegeben sein.²⁾

Steuerbegünstigt ist der Teil des Gewinns, der nicht entnommen wird, der also dem Betrieb verbleibt. Das bedeutet, dass zur Selbstfinanzierung verwendete Gewinnanteile gegenüber konsumierten Gewinnanteilen begünstigt werden.

Falls der Steuerpflichtige in späteren Veranlagungszeiträumen Entnahmen über den laufenden Jahresgewinn hinaus bei der Einkunftsart tätigt, für die dem Steuerpflichtigen Begünstigung nach § 10 a EStG gewährt wurde, so unterliegt die Mehrentnahme der Nachversteuerung.

Die Nachversteuerung ist auf die dem begünstigten Veranlagungszeitraum folgenden drei Jahre beschränkt. Die Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns ist - ur-

1) Die Steuerfreiheit des nichtentnommenen Gewinns gab es als tarifliche Vorschrift schon 1941. Der nichtentnommene Gewinn bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden wurde vor Anwendung der Tabelle vom Einkommen abgezogen.

2) BFH v. 10.11.1955, BStBl 1956 III S.361.

sprünglich rein wirtschaftspolitisch motiviert - heute teils wirtschaftspolitisch, hauptsächlich aber - durch die Beschränkung auf einen bestimmten, unterstützungswürdigen Personenkreis - sozialpolitisch begründet. Gerade unter sozialen Aspekten wird aber oft gegen sie geltend gemacht, sie begünstige die Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften gegenüber den Steuerpflichtigen mit Arbeitseinkünften.

Tatsächlich ist in der Bundesrepublik in den 10 Jahren seit der Währungsreform der private Vermögenszuwachs, der mit ca. 120 Milliarden DM beziffert wird,¹⁾ beinahe in ganzer Höhe den Beziehern von Besitzeinkommen zugeflossen.

Aber mit anderen Besteuerungsmethoden allein lässt sich diese Tatsache nicht ändern. Wenn auch die steuerliche Begünstigung des nichtentnommenen Gewinnes beseitigt würde, der Vermögenszuwachs würde trotzdem der gleichen Bevölkerungsschicht wie bisher zugute kommen, vermindert nur dadurch, dass die Besteuerung die für Investitionen bereitgestellten Erlöse um den Besteuerungssatz schmälern würde.

c) Der Verlustabzug nach § 10 d

Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG ermitteln, können die Verluste der fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit wie Sonderausgaben vom Gesamtbe-

1) Föhl, Carl: Über die Möglichkeit einer Beeinflussung der Vermögensbildung und ihrer Verteilung, in: Finanzarchiv, Bd.19, Tübingen 1958/59, S.132.

trag der Einkünfte abziehen, soweit ein Verlustausgleich in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht möglich war.

Da die jährliche Gewinnermittlung dem langfristigen Trend einer Unternehmung zu Erfolg oder Misserfolg nicht gerecht werden kann, soll diese Durchschnittsgewinnbesteuerung zu einem betriebsgerechteren Ergebnis führen.¹⁾

Zwischen dem Steuerpflichtigen, der den Verlust erlitten hat, und dem Steuerpflichtigen, der den Verlust als Sonderausgabe vom Einkommen absetzen will, muss Personengleichheit bestehen. Das stellt der Bundesfinanzhof²⁾ in seinem Urteil fest, in dem die Abzugsfähigkeit des Verlustes versagt wird, wenn Anteile an einer sanierungsbedürftigen Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Änderung des Gegenstandes des Unternehmens im Rahmen einer Vereinbarung abgetreten werden, welche bei wirtschaftlicher Betrachtung die sich aus Verlustabzügen der Vorjahre ergebenden steuerlichen Vorteile zum Gegenstand hat. Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass die Möglichkeit günstiger steuerlicher Gestaltung einem von der Rechtsordnung anerkannten und berechtigten Interesse des Steuerpflichtigen entspricht, aber: "aus dem Sinn und Zweck des Verlustabzuges, mit späteren Erträgen frühere

1) "Historisch ist der Verlustabzug dadurch entstanden, dass die durch das Kalenderjahr bedingte Zäsur und die progressiv steigende Einkommensteuer bei einer schwankenden Höhe des Einkommens zu ungerechten Steuern führen. Daher stellte die Wirtschaft das Verlangen, nach dem dreijährigen Durchschnitt versteuert zu werden. Dem ist im Wege des Kompromisses durch die Einführung des Verlustabzuges Rechnung getragen worden." (Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm.18 zu § 10 d, S.762).

2) BFH v.8.Januar 1958, BStBl 1958 III, S.97.

Verluste im Interesse der Kapitalgesellschaft und ihrer Gläubiger tilgen zu können, und aus seiner engen Verbindung mit den Interessen der Person, die den Verlust erlitten hat, folgt, dass eine bürgerlich-rechtliche Gestaltung, die nur den Zweck verfolgt, den Verlustabzug auf einen anderen, schon bestehenden wirtschaftlichen Organismus und Geschäftsbetrieb mit einem anderen Unternehmer zu übertragen, einen von der Steuerrechtsordnung missbilligten Erfolg erstrebt. Hier dient die bürgerlich-rechtliche Gestaltung nicht mehr der von der Rechtsordnung gebilligten Steuerersparnis, sondern der Steuerumgehung." D.h. Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts werden missbraucht.

d) Die Pensionsrückstellungen nach § 6 a

Rückstellungen sind Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag bereits bestehen, deren Höhe jedoch noch nicht bekannt ist.

Der zu bilanzierende Betrag kann nur durch Schätzung mit Hilfe langjähriger Erfahrungswerte festgesetzt werden.

Neben den Rückstellungen, die sich aus dem normalen Betriebsablauf ergeben (Garantieverbindlichkeiten, Bürgschaftsverbindlichkeiten, Steuerverbindlichkeiten, Prozessverbindlichkeiten etc. haben in den letzten Jahren die Rückstellungen für Pensionsanswartschaften eine immer grössere Bedeutung erlangt. Die Unternehmer gewähren ihren Arbeitern und Angestellten nach einer bestimmten Zeit der Betriebszugehörigkeit laufende Pensionszahlungen bei Erreichen einer Altersgrenze. Rückstellungen für diese Pensionszahlungen

werden ab dem Zeitpunkt der Zusage bilanziert. Der Unternehmer kann so bei der Gewinnermittlung Betriebsausgaben geltend machen, die er tatsächlich noch nicht gehabt hat.

Für ihn liegt also die Bedeutung der Rückstellungen für Pensionsanwartschaften in ihrer Eigenschaft als Gewinnregulierungsinstrument. Sie ermöglichen zwar in den meisten Fällen keine endgültige Steuereinsparung, wohl aber eine Gewinnverlagerung auf zukünftige Jahre.¹⁾

Nur unter dem Aspekt des Zahlungsverpflichteten betrachtet, könnte man demnach von einer Privilegierung bestimmter Einkommensempfänger durch diese Vorschrift sprechen. Dies ist aber nicht der Fall, denn tatsächlich ist eine doppelte Zielsetzung in der Bestimmung enthalten. Die Begünstigung der Rückstellungen soll die Unternehmer zur Zahlung von Pensionen an die Belegschaftsmitglieder anregen, so dass die steuerliche Begünstigung von Gewinneinkünften die Förderung der Altersversorgung von Betriebsangehörigen zur Folge hat.

Trotz der relativ hohen Arbeitseinkommen ist eine ausreichende individuelle Altersvorsorge dem einzelnen Arbeitnehmer nicht immer möglich, da Aufbau einer Existenz, Gründung einer Familie, Erziehung und Ausbildung der Kinder von dem erzielten Einkommen meist nicht mehr viel übrig lassen.²⁾

Die Passivierung von Pensionslasten wird vom Bundesfinanzhof³⁾ nicht anerkannt, wenn Gesellschafter durch gegenseitige Pensionszusagen, die sich im Ergebnis ausgleichen und das Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter nicht verändern, wirtschaftlich betrachtet somit in keiner Weise das Jahresergebnis

1) Hoeres, O.J.: Steuervorteile bei Rücklagen und Rückstellungen, München 1959, S.17.

2) Heissmann, Ernst: Die steuerliche Neuordnung der betrieblichen Altersversorgung, Berlin 1959, S.51.

3) BFH v. 8.10.1957, BStBl 1957 III, S.440.

berühren, ihre Einkünfte zu mindern versuchen.

Voraussetzung für die Anerkennung derartiger Zusagen sind klare bürgerlich-rechtliche Verhältnisse. Es müssen eindeutige vertragliche Vereinbarungen vorliegen, die unwiderrufliche Ansprüche und Verpflichtungen auslösen, die nicht durch Änderung des Gesellschaftsvertrages hinsichtlich der Geschäftsführungsbefugnisse oder durch Auflösung des Unternehmens untergehen.

Wenn - wie in dem zit. Streitfall - keine sozialen und betrieblichen, sondern ausserbetriebliche Gesichtspunkte, nämlich familienrechtliche Gründe (Versorgung der Eltern nach Übergabe des Betriebes an die Kinder), massgebend sind, muss die Vereinbarung als nicht ernsthaft angesehen werden, und die Pensionsverpflichtung wird steuerlich nicht berücksichtigt.

3. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,¹⁾ die nach § 13 EStG ermittelt werden, umfassen alle Einkünfte, "die unmittelbar oder mittelbar in Beziehung zum Grund und Boden stehen und auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit beruhen".²⁾ Im weiteren Sinn gehört dazu auch die Nutzung der Binnengewässer.³⁾

Ein wesentliches Merkmal für die Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zum Gewerbebetrieb ist die Nutzungsgewinnung mit Hilfe von Na-

1) § 2 Abs. 3 Ziff. 1 EStG.

2) Blümich-Falk, a.a.O., Anm. 1 zu § 13, S. 499.

3) Blümich-Falk, a.a.O., Anm. 1 zu § 13, S. 499.

turkräften und die überwiegende Verwendung der Erzeugnisse im eigenen Betrieb.¹⁾

Je nach der Art der Gewinnermittlung aus Land- und Forstwirtschaft gewährt das Einkommensteuergesetz verschiedene Vergünstigungen.

Das Einkommensteuergesetz kennt für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft drei Gewinnermittlungsarten:

In größeren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft regelmässig auf Grund ordnungsmässiger Buchführung ermittelt²⁾ (Betriebsvermögensvergleich).

Die zweite Art der Gewinnermittlung ist auf Grund der Ermächtigung des § 29 EStG die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen³⁾ bei nichtbuchführenden Landwirten bzw. bei denjenigen Land- und Forstwirten, die ihrer Buchführungspflicht nicht ordnungsgemäss nachkommen.

Nichtbuchführende Land- und Forstwirte, deren Gewinne somit auch nicht nach Durchschnittssätzen ermittelt werden, werden nach der Abgabenordnung geschätzt.(§ 217 AO)

1) Herrmann-Heuer: a.a.O., Anm. 2 zu § 13, S.802

2) Die Pflicht zur Buchführung ergibt sich aus § 161 Abs. 1 Ziff.1 Buchstaben a), c) und e) AO bei Vorliegen der dort gemachten Voraussetzungen

3) VOL - Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 2.6.1949

a) Die Abhängigkeit der steuerlichen Vergünstigungen von der Art der Gewinnermittlung

Buchführende Land- und Forstwirte können, wie die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb, Sonderabschreibungen beanspruchen.

Diese Sonderabschreibungen sind nach § 76 EStDV 1958 neben den normalen Abschreibungen für bewegliche Wirtschaftsgüter möglich, und zwar im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in dem folgenden Wirtschaftsjahr bis zu insgesamt 50%, bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 30%.

Eine weitere Steuerermässigung kann sich auf Grund der Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baus von Landarbeiterwohnungen¹⁾ ergeben, wenn die Wohnungen in den Wirtschaftsjahren 1950/51 bis 1960/61 gebaut werden.

Wenn neben den sachlichen Voraussetzungen dieser Gewinnermittlungsart noch persönliche Voraussetzungen²⁾ gegeben sind, können folgende Vergünstigungen beansprucht werden: Die erweiterte Bewertungsfreiheit für Ersatzbeschaffung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,³⁾ die Bewertungsfreiheit für Herstellung landwirtschaftlicher Betriebsgebäude⁴⁾ und die Steuerfreiheit der Hälfte des nicht-

1) Siehe dazu Seite 80

2) Der Steuerpflichtige muss auf Grund des Bundesvertriebenengesetzes zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen berechtigt sein oder aus Gründen der Rasse, Religion, Nationalität, Weltanschauung oder politischer Gegnerschaft gegen den Nationalsozialismus verfolgt worden sein.

3) § 7 a siehe Seite 67

4) § 7 e siehe Seite 70

entnommenen Gewinns bis zur Höhe von DM 20 000.-.¹⁾

Nichtbuchführende Landwirte, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, können hingegen nur folgende Vergünstigungen beanspruchen: Die gewinnmindernden Beträge der Sonderabschreibungen für bewegliche und unbewehliche Wirtschaftsgüter betragen 25 % bzw. 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wobei der Gesamtabzug DM 1 000.- nicht übersteigen und nicht zu einem Verlust führen darf.

Auch für nichtbuchführende Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach der Abgabenordnung geschätzt wird, ergeben sich Beschränkungen bei den Sonderabschreibungen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter: Anstelle von 50 % und 40 % wie bei den buchführenden Land- und Forstwirten sind die Höchstsätze hier auf 25 % und 15 % begrenzt. Ausserdem kann die Abschreibung nur im Jahr der Herstellung bzw. im Jahr der Anschaffung vorgenommen werden.

Auf die Steuervergünstigungen der §§ 7 a, 7 e und 10 a soll hier nicht eingegangen werden. Diese Vergünstigungen gelten für alle Steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte als Gewinn ermitteln, also für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbe-

1) § 10 a siehe S. 70

betrieb oder aus selbständiger Tätigkeit. Ihre Hauptbedeutung liegt jedoch bei der Inanspruchnahme durch Gewerbetreibende, deshalb wurden sie in Kapitel IV, 2 dieses Teiles besprochen.

Auf die Steuerfreibeträge bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und die Vergünstigung für ausserordentliche Holznutzungen und Kalamitätsnutzungen wurde schon auf Seite 69 eingegangen.

b) Die Förderung des Baus von Landarbeiterwohnungen

Buchführende Land- und Forstwirte können beim Bau von Landarbeiterwohnungen¹⁾ entweder die Aufwendungen im Jahr der Herstellung voll oder in diesem Jahr und in den beiden folgenden Jahren zu je einem Drittel absetzen. Dasselbe gilt für VOL-Landwirte²⁾ und für nichtbuchführende Landwirte.

Begünstigt ist nicht nur der Neubau von Landarbeiterwohnungen, sondern auch der Wiederaufbau von zerstörten oder beschädigten Gebäuden oder der Ausbau vorhandener Gebäude, wenn dadurch Landarbeiterwohnungen geschaffen werden.

Landarbeiter sind Arbeitnehmer, die in der Land- und Forstwirtschaft als Handarbeiter beschäftigt sind,

1) Nach § 3 der Verordnung sind Landarbeiterwohnungen Wohnungen oder Wohnräume in landwirtschaftlichen Betriebsgebäuden für die Landarbeiter, die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb des Steuerpflichtigen tätig sind. (Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baus von Landarbeiterwohnungen vom 7. November 1950, BGBl 1950, S. 730.)

2) VOL = Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft.

wobei das Arbeitsverhältnis ständig oder doch auf längere Dauer berechnet sein muss.¹⁾

Die Notwendigkeit der längeren Dauer des Arbeitsverhältnisses ergibt sich aus dem Sinn der Vorschrift, die landwirtschaftlichen Arbeitnehmer in den Betrieb einzugliedern und sie an den Betrieb zu binden.

Neben der Bekämpfung der Landflucht soll durch diese Vorschrift der Wohnungsbau begünstigt werden. Deshalb kann die Vergünstigung auch von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Anspruch genommen werden, der von einer Körperschaft geführt wird, die nach dem Handelsgesetzbuch zur Buchführung verpflichtet ist, so dass ihre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft steuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind.²⁾

Wir sehen, dass bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zahlreiche steuerliche Vergünstigungen³⁾ gewährt werden.

Die landwirtschaftliche Erzeugung ist nicht nur von wirtschaftlichen und technischen Faktoren abhängig, sondern wird stark von natürlichen, also nur sehr bedingt beeinflussbaren Faktoren mitbestimmt.

Der Landwirt kann nicht wie der Unternehmer auf Grund vorhandener Daten Pläne aufstellen und durch Planrevision und Anpassung an die sich ändernden Daten ein Ziel - z.B. Gewinnmaximierung - erreichen. Er muss neben den Plangrößen, wie z.B. Bodenbeschaffenheit, Zahl der einsetzbaren Arbeitskräfte, Preissenkung etc., mit nicht voraussehbaren klimatischen Ver-

1) BFH v.28.März 1957, BStBl 1957 III, S.192.

2) Herrmann-Heuer, a.a.O., Ann.94 zu § 13, S.856.

3) Neben diesen einkommensteuerlichen Vorteilen erhält die Landwirtschaft durch Vergünstigungen bei der Umsatzsteuer, durch Subventionen und die Preispolitik staatliche Hilfe.

hältnissen rechnen, die alle Pläne völlig zunichte machen können. Dadurch unterliegen die Höhe der landwirtschaftlichen Erzeugung, ihre Preise und das Einkommen der Land- und Forstwirte starken Schwankungen.

Da die Mechanisierung und Rationalisierung bei der Landwirtschaft in geringerem Masse möglich ist als bei den sonstigen Wirtschaftszweigen, ist auch ihre Produktivität entsprechend niedriger.

Jeder Staat¹⁾ ist aber darauf bedacht, auf landwirtschaftlichem Gebiete autark zu sein. Dies führt, zusammen mit den oben erwähnten Gründen, zu einer gewissen Sonderstellung der Land- und Forstwirtschaft. In den Rahmen der landwirtschaftlichen Schutzpolitik ist auch die Steuerpolitik eingeordnet, die den Risiken der landwirtschaftlichen Produktion mit den schon aufgezählten Vergünstigungen Rechnung trägt, die volkswirtschaftliche Struktur zugunsten des Produktionselementes Boden beeinflusst und den Beziehern von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ein höheres Einkommen als das durch den Marktmechanismus entstandene garantieren soll.

Trotz der besonderen strukturellen und naturbedingten Lage der Landwirtschaft darf aber nicht vergessen werden, dass sie einen Teil der Gesamtwirtschaft bildet, spezielle Vergünstigungen also nur soweit gewährt werden können, wie daraus keine gesamtwirtschaftlichen Nachteile erwachsen.

- 1) Die Förderung der Landwirtschaft ist sogar in manchen Landesverfassungen verankert. So schreibt Art.164 der Bayrischen Verfassung eine Sicherstellung "angemessenen Einkommens der Landwirtschaftlich tätigen Bevölkerung" vor.

4. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bilden das verbindende Glied zwischen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Gewerbebetrieb einerseits und den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit andererseits.¹⁾

Einkünfte aus selbständiger Arbeit²⁾ sind Einkünfte aus freien Berufen, Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, Einkünfte aus sonstiger Selbständiger Arbeit, z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied.

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens oder der Aufgabe der Tätigkeit erzielt wird.

Für steuerliche Massnahmen, die die soziale Situation des selbständig Tätigen beeinflussen könnten, ergibt sich sofort eine Schwierigkeit: aus der kasuistischen Aufzählung des § 18 EStG sehen wir, dass die Gruppe der Steuerpflichtigen, die unter den Oberbegriff der selbständig Tätigen fällt, sehr verschiedenartige Berufe umfasst und keine einheitliche und klare Umgrenzung der selbständig tätigen Einkommensempfänger vorhanden ist. Das Einkommensteuergesetz gliedert diese in drei Hauptgruppen, nämlich die freien Berufe, die staatlichen Lotterieeinnehmer und die son-

1) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 1 zu § 18, S.1024

2) § 18 EStG.

stigen selbständig Arbeitenden. Dabei ist aber in der wichtigsten Gruppe, nämlich bei den freien Berufen, ein Spielraum vom Arzt bis zum Landmesser, vom Architekten bis zum Wirtschaftsprüfer gegeben.

Eine Bestimmung der Kategorie der Selbständigen lässt sich also weniger durch Vorhandensein gleicher Verhältnisse und ähnlicher Lebensumstände geben als vielmehr durch Fixierung der Merkmale, die sie von den sechs anderen Gruppen der Steuerpflichtigen abheben und unterscheiden

Die Heraushebung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Gegenüberstellung mit anderen Einkunftsarten wird auch in der Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934 deutlich: Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind solche aus einer Tätigkeit, die unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung gegen Entgelt ausgeübt wird. Der massgebende Faktor ist also nicht, wie beim Gewerbebetrieb, der Einsatz eines gewerblichen Vermögens oder, wie bei der Land- und Forstwirtschaft, der Einsatz des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens, sondern ausschliesslich oder fast ausschliesslich die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen. In der Tätigkeit unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung liegt hier zugleich die Abgrenzung gegenüber dem Begriff der nichtselbständigen Arbeit.¹⁾ Der nichtselbständig Tätige ist hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Dienstleistung, der selbständig Tätige dagegen hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Erstellung und Ablieferung des Arbeitserfolges, der fertigen Leistung, des fertigen Werkes gebunden.

1) Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935, S.42.

Zu dem insbesondere wichtigen Unterschied zwischen selbständig Tätigen und Gewerbetreibenden hat der Bundesfinanzhof wie folgt Stellung genommen:¹⁾

Zwar haben freie Berufe und Gewerbetreibende das gemeinsame Merkmal des Tätigwerdens auf eigene Rechnung und Verantwortung, und damit ist ihnen ein eigenes Unternehmerrisiko eigen. Es besteht jedoch ein wesentlicher Unterschied. Bei der freien Berufstätigkeit sind das geistige Vermögen und die eigene Arbeitskraft die tragenden Fundamente; sie findet im Gegensatz zur gewerblichen Betätigung in den natürlichen Gegebenheiten des geistigen Vermögens und der menschlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen ihre Begrenzung. Zwar müssen auch materielle Güter eingesetzt werden, aber der Einsatz des geistigen Vermögens und der eigenen Arbeitskraft stehen beherrschend im Vordergrund.

Deshalb zählen zu den wichtigsten sozialpolitischen Massnahmen zu Gunsten der Selbständigen die Sicherung und Erhaltung ihrer Arbeitskraft, die Existenzsicherung der alten oder nicht mehr oder nur begrenzt arbeitsfähigen Selbständigen.

Die Arbeitskraft nimmt in der Regel mit zunehmendem Alter ab, und die Ersparnisse gewährleisten dann nicht immer eine ausreichende Alterssicherung im Vergleich zum Lebensstandard der früheren Jahre. Dies hat sich besonders in einer Zeit gezeigt, in der durch Währungsumstellungen auch grosse Ersparnisse zusammengeschmolzen sind. So ist der Selbständige oft gezwungen, über seine physische Leistungsfähigkeit hin-

1) Urteil vom 10. April 1953, IV 429/52 U, Bundessteuerblatt 1953, Teil III, S. 142.

aus zu arbeiten, um sich durch Vermögensbildung aus dem laufenden Einkommen eine Alterssicherung zu schaffen.

Als Ausgleich für berufsspezifische Belastungen kann der selbständig Tätige bei Ermittlung seines Einkommens 5% seiner Einnahmen aus freier Berufsbetätigung, höchstens jedoch DM 1200.- jährlich absetzen.

Neben dieser Vergünstigung können bei Einkünften aus selbständiger Arbeit folgende steuerliche Erleichterungen in Anspruch genommen werden: Bewertungsfreiheit nach §§ 7 a,¹⁾ 10 a,²⁾ 10 d.³⁾

Sachliche Voraussetzung für die Gewährung der Vergünstigung ist die ordnungsgemässe Buchführung, wobei die Ansprüche an den Begriff der Ordnungsmässigkeit je nach der zu gewährenden Vergünstigung differieren. Insgesamt sind die Steuervergünstigungen für selbständig Tätige nicht sehr zahlreich und vor allen Dingen - mit Ausnahme des Freibetrages nach § 18, Abs.4 EStG⁴⁾ - nicht auf die speziellen Bedürfnisse dieser Einkunftsart ausgerichtet.

Da die Einkommensverhältnisse dieser Berufsgruppe zum weitaus grössten Teil von der Qualität der Ausbildung, der intensiven Berufsvorbereitung abhängig sind, wäre es möglich, eine den Bedürfnissen dieser Berufsgruppe entsprechende Ausgestaltung der Besteuerung vorzunehmen, wenn man z.B. das in die Ausbildung investierte Kapital - analog den Bestimmungen für

1) Siehe S. 67

2) Siehe S. 70

3) Siehe S. 72

4) Auch der Freibetrag des § 18 Abs.4 gleicht die Benachteiligung der Angehörigen freier Berufe gegenüber den anderen Steuerpflichtigen recht unzulänglich aus. Herrmann-Heuer ist zuzustimmen, wenn sie feststellen, dass die Geringfügigkeit des Betrages die heutige niedrige Bewertung geistiger Arbeit

das gewerbliche Betriebsvermögen - auf einen bestimmten Zeitraum abschreiben liesse. So könnten die Gewinne der Anfangsjahre im Beruf um anteilige Abschreibungsquoten für das Ausbildungskapital vermindert werden, und ein Schritt der Annäherung zu der arteigenen Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wäre gemacht.

5. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

Die grosse Masse aller Steuerpflichtigen jedoch bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird die Einkommensteuer bei ihnen durch eine besondere Erhebungsform, die Lohnsteuer, abgeführt. Sie stellt ein Steuerabzugsverfahren vom Arbeitslohn dar, das vom Arbeitgeber durchgeführt wird. Durch dieses Abzugsverfahren an der Quelle ist die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jederzeit leicht feststellbar und nachzuprüfen.

Die Lohnsteuer ist also nicht eine eigene Steuerart, sondern nur eine besondere Form der Erhebung der Einkommensteuer. Härten, die bei ihrem Abzug für den Steuerpflichtigen entstehen, werden erst am Ende des Kalenderjahres durch den Lohnsteuerjahresausgleich nach § 42 EStG beseitigt.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 EStG: Gehälter, Löhne, Gratifika-

kennzeichnet. (Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm.34 zu § 18 EStG, S.994.)

tionen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Ebenfalls nach § 19 EStG besteuert werden Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.

Hingegen gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs.2 EStG durchlaufende Gelder und Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden, die Beträge, die den im privaten Dienst angestellten Personen für Reisekosten und Fahrtauslagen gezahlt werden, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht übersteigen, Trinkgelder, die dem Arbeitnehmer von Dritten gezahlt werden, ohne dass ein Rechtsanspruch hierauf besteht, soweit sie 600 DM im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Der massgebende Faktor für die Erzielung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist, wie bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen. Auf den grundlegenden Unterschied, der zwischen den beiden Einkunftsarten besteht, haben wir schon hingewiesen.¹⁾

Der nichtselbständig Tätige ist im Gegensatz zum selbständig Tätigen hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Dienstleistungen gebunden, nicht wie der Selbständige hinsichtlich Erstellung des Arbeitserfolges. Ausserdem arbeitet er unter fremder Verantwortung und für fremde Rechnung, er ist an Anweisungen gebunden und muss sich dem Betriebsorganismus einfügen.

Dennoch können trotz dieser Unterschiede heute diese Einkunfts-kategorien nicht mehr als Kriterien einer sozial entgegengesetzten Position angesehen werden. Da die Unsicherheit und die Risiken der freien Marktwirtschaft Selbständige und Unselbständige in gleicher Weise treffen, ist die Unterscheidung nach selbständig und unselbständig Tätigen nicht auch gleichzeitig eine Unterscheidung nach sozialer Unstabilität und sozialer Stabilität. Denn "in jeder vollentwickelten Gesellschaftswirtschaft ist das Einkommen der Selbständigen grundsätzlich nicht anders wie das der Unselbständigen bestimmt."¹⁾ Schumpeter geht sogar soweit, die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit für völlig unbeachtlich zu erklären,²⁾ was jedoch vom Standpunkt der Anpassungsfreiheit an veränderte Wirtschaftsdaten nicht be-rechtigt erscheint.

Es wäre allerdings sozial durchaus gerechtfertigt, die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit denen aus selbständiger Arbeit in gewisser Weise anzugleichen. So könnte z.B. auch für Einkünfte nach § 19 EStG ein Steuerfreibetrag analog dem Steuerfreibetrag nach § 18 Abs.4 EStG gewährt werden.

- a) Neben dem Arbeitslohn gewährte Bezüge und Vorteile

Arbeitslohn ist grundsätzlich alles, was dem Ar-

- 1) Weisser, Gerhard: Soziale Sicherheit, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 9.Bd., Tübingen, Stuttgart, Göttingen 1956, S.403.
- 2) Schumpeter, Josef: Das soziale Antlitz des deutschen Reiches, in: Aufsätze zur Soziologie, Tübingen 1953, S.216.

beitnehmer mit Rücksicht auf das Arbeitsverhältnis als Gegenleistung für die zur Verfügungstellung seiner Arbeitskraft vom Arbeitgeber gewährt wird.¹⁾

Nicht zum Arbeitslohn gehören Gelegenheitsgeschenke. Sie sind jedoch nur dann steuerfrei, wenn sie einmalige Zuwendungen darstellen, die bei besonderen Gelegenheiten gewährt werden und die nach Art und Höhe als üblich anzusehen sind.

Nicht als üblich und deshalb nicht als Gelegenheitsgeschenk beurteilte der Bundesfinanzhof²⁾ die Zuwendung in Geld an die Belegschaft anlässlich der Wiedergenesung des Chefs einer Firma.

Bei diesem ablehnenden Urteil des Bundesfinanzhofs handelte es sich um Beträge von DM 50.-, die an ledige Angestellte, und von DM 100.-, die an verheiratete Angestellte gezahlt wurden.

Gerade die geringe Höhe dieser Beträge fordert einen Vergleich mit zwei anderen Urteilen heraus, in denen einmal Teppiche im Wert von 869.- DM bzw. 1176 DM an Aufsichtsratsmitglieder,³⁾ zum anderen eine Herrenzimmereinrichtung an einen leitenden Angestellten im Wert von 2333.- DM⁴⁾ als Gelegenheitsgeschenke anerkannt wurden.

Abgesehen von der Höhe der Beträge, die gegen die Eigenschaft als Gelegenheitsgeschenke sprechen, ist die Begründung der Urteile abzulehnen, die Höhe der Zuwendung sei deshalb unbeachtlich, weil die Beschenkten auf Grund ihrer finanziellen Situation nicht auf die Geschenke angewiesen seien, so dass nicht der

1) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 9 zu § 19, S.1061.

2) BFH v.29.September 1955, BStBl 1955 III, S.330.

3) FG Stuttgart, 28.1.1958, WPg 1958, 157.

4) FG Kassel, 15.7.1958, BB 58, 1122.

materielle, sondern der ideelle Wert für sie entscheidend sei.

Von einem ideellen Wert bei Teppichen und einer Herrenzimmereinrichtung zu sprechen, ist wohl in 90 von 100 Fällen verfehlt.

Diese Begründung würde bedeuten, dass steuerlich unschädliche Gelegenheitsgeschenke um so höher sein können, je besser die finanzielle Lage des Empfängers ist.

Wenn solche gegensätzlichen, zu völlig unsozialen Ergebnissen führende Entscheidungen getroffen werden, wäre es sinnvoller, den Begriff Gelegenheitsgeschenk nach Art des Geschenkes und Höhe des Betrages eindeutig gesetzlich zu fixieren.

Für bestimmte Arten von Gelegenheitsgeschenken sind im Lohnsteuerrecht auch Sonderregelungen getroffen worden, so z.B. für Jubiläumsgeschenke, für Weihnachtsgratifikationen, Heirats- und Geburtsbeihilfen.

Jubiläumsgeschenke zählen in der Regel zum Arbeitslohn, sind aber steuerfrei,¹⁾ wenn sie auf Grund eines Arbeitnehmerjubiläums gewährt werden und eine bestimmte Höhe, die in Abhängigkeit von der Dauer der Betriebszugehörigkeit differiert, nicht übersteigen.

Bei einem Firmenjubiläum von 25 Jahren oder einem mehrfachen von 25 Jahren sind Jubiläumszuwendungen beim einzelnen Arbeitnehmer steuerfrei, soweit sie seinen Monatslohn nicht übersteigen.

Weihnachtsgewährungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer sind nach § 3 Ziff.17 EStG steuerfrei, wenn sie im Einzelfall DM 100.- nicht übersteigen.

1) § 5 Lohnsteuerrichtlinien Abschn. 10 a Lohnsteuerrichtlinien 1959.

Unter Weihnachtsgratifikationen werden solche geldlichen Zuwendungen verstanden, die in der Zeit vom 15. November bis zum 15. Januar gezahlt werden, und zwar aus Anlass des Weihnachtsfestes oder des neuen Jahres.

Erhöhungen des laufenden Gehaltes oder eine ihrer Höhe nach von dem Geschäftsergebnis abhängige Tantieme, auch wenn diese Zuwendungen innerhalb des oben erwähnten Zeitraumes gewährt werden, sind keine steuerfreien Weihnachtsgratifikationen.¹⁾

Heirats- oder Geburtsbeihilfen sind steuerfrei nach § 3 Ziff. 15 EStG, wenn die Heiratsbeihilfe nicht mehr als DM 700.-, die Geburtsbeihilfe nicht mehr als 500.- beträgt.

Auch bei diesen Beihilfen wird der zeitliche Zusammenhang der Zahlung mit der Heirat bzw. der Geburt für die Steuerfreiheit der Zuwendung vorausgesetzt. Für den Regelfall ist der zeitliche Zusammenhang gegeben, wenn die Heiratsbeihilfe frühestens drei Monate vor oder spätestens drei Monate nach der Heirat an den Arbeitnehmer gezahlt wird:²⁾ "Die begünstigten Heiratsbeihilfen haben den Zweck, dem Arbeitnehmer die mit seiner Eheschliessung zusammenhängenden Ausgaben zu erleichtern. Hieraus folgt, dass unter Heiratsbeihilfen nur besondere, in der Regel e i n - m a l i g e Zuwendungen verstanden werden müssen, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer bei der Eheschliessung oder auch kurze Zeit vor oder nach der Heirat auszahlt."

Der verhältnismässig grosse Spielraum, der für

1) BFH v.15. Februar 1957, BStBl 1957 III, S.117.

2) BFH v.18. Januar 1957, BStBl 1957 III, S.89.

die Zahlung der Zuwendung gilt - im Gegensatz zu der Zahlung der Weihnachtsgratifikation z.B. - , trägt der speziellen wirtschaftlichen Bedeutung der Heiratsbeihilfe Rechnung.

Sachbezüge, die der Arbeitnehmer erhält, werden nach den Mittelpreisen der Betriebsstätte¹⁾ bewertet. Sachbezüge sind Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die in der Übereignung oder Gebrauchsüberlassung von Wirtschaftsgütern, insbesondere in der Gewährung von Verpflegung, Unterkunft, freier Kleidung etc., bestehen.²⁾

Falls der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Aktien zu einem Vorzugskurs überlässt, ist die Differenz zwischen Vorzugskurs und Börsenkurs ebenfalls lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn.

Teil des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohnes sind auch Forderungsverzichte des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer, Mietkostenzuschüsse des Arbeitgebers an den Vermieter des Arbeitnehmers, auch wenn z.B. der Vermieter eine vom Arbeitgeber gegründete Wohnungsbau-GmbH ist.³⁾

b) Abgrenzung nicht steuerbarer Zuwendungen zum steuerbaren Arbeitslohn

Vom Arbeitslohn, der der Lohnsteuer unterliegt, sind die nicht steuerbaren Zuwendungen zu unterscheiden.

-
- 1) Die Bewertung nach der Betriebsstätte und nicht nach dem Wohnort der Arbeitnehmer schliesst Ungerechtigkeiten zwischen Arbeitnehmern desselben Betriebs, die an verschiedenen Orten wohnen, aus.
 - 2) § 3 Abs.1 Lohnsteuereinführungsverordnung.
 - 3) EFG 1958, S.413.

Dazu gehören z.B. blosse Annehmlichkeiten wie der steuerfreie Haustrunk in Brauereien,¹⁾ die Benutzung von betriebseigenen Sport- und Badeeinrichtungen.

Nicht zu den blossen Annehmlichkeiten gehört nach Auffassung des Bundesfinanzhofs²⁾ ein kostenloser Erholungsurlaub, den der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nach 10-jähriger Tätigkeit im Betrieb schenkt.

Der kostenlose Erholungsurlaub bedeutet für den Arbeitnehmer die Zuwendung eines geldwerten Vorteils, der als Arbeitslohn der Lohnsteuer unterliegt. Die Lohnsteuer für diese Zuwendung kann auch nicht etwa auf mehrere Veranlagungszeiträume umgelegt werden, sondern wird für die gesamte Zuwendung im Jahr des Zufließens erhoben. "Es fehlt bei diesen vorwiegend auf sozialen Erwägungen beruhenden Leistungen der Arbeitgeber insbesondere die Verbindung zu bestimmten Lohnzahlungszeiträumen."³⁾

Die Grenze zwischen blossen Annehmlichkeiten und geldwerten Vorteilen ist oft schwer zu erkennen. Herrmann-Heuer⁴⁾ weisen darauf hin, dass man die kostenlose Ferienreise eines Arbeitnehmers nur dann als geldwerten Vorteil, als Bereicherung unterstellen kann, wenn der Arbeitnehmer diesen Erholungsurlaub auch ohne Zuwendung des Arbeitgebers unternommen hätte.

Zudem stünde beim Unternehmer meist nicht der Gedanke der Bereicherung des Arbeitnehmers im Vorder-

-
- 1) Zu dem Kreis der Haustrunkberechtigten zählen nur die im eigenen Brauereibetrieb beschäftigten Personen. BFH v.6.März 1958, BStBl 1958 III, S.231.
 - 2) BFH v.14.März 1958, BStBl 1958 III, S.257.
 - 3) BFH v.5.Juli 1957, BStBl 1957 III, S.279.
 - 4) Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm.8 a zu § 19, S.1015.

grund, sondern gerade für Zuwendungen zu Erholungszwecken seien oft betriebliche Gründe massgebend, z.B. die Erhaltung der Arbeitskraft im Interesse des Unternehmers.

Herrmann-Heuer lehnen die Lohnsteuerpflicht stets in den Fällen ab, in denen die Zuwendungen des Arbeitgebers der Erfüllung sozialer oder arbeitsrechtlicher Pflichten dienen.

Die Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit waren in den letzten 12 Jahren insofern steuerlich unverhältnismässig stark belastet, als sie die zahlreichen Vergünstigungen - die zwar aus wirtschaftspolitischen Motiven gewährt wurden aber vielfach soziale Auswirkungen hatten - nicht ausnutzen konnten.

Auf die Nachteile, die aus den unterschiedlichen Begriffen der Werbungskosten und Betriebsausgaben herrühren, wurde bereits hingewiesen.¹⁾

Abgesehen von diesen gesetzlichen Bestimmungen, die zu unsozialen Ergebnissen führen, kann noch ein anderer Sachverhalt zur Verschiebung der Belastungsrelationen führen: Den Arbeitnehmern ist im Unterschied zu anderen Steuerpflichtigen, insbesondere zu den Gewerbetreibenden, häufig nicht bekannt, welche Steuervergünstigungen sie beanspruchen können.²⁾

1) Siehe Seite 59 ff.

2) Herrmann-Heuer, a.a.O., § 19 Anm.1 c, S.999.

6. Kritische Betrachtung der Steuerbelastung der verschiedenen Einkunftsarten

Insgesamt kann festgestellt werden, dass Einkommen gleicher Höhe, aber ungleicher Herkunftsart ungleich besteuert werden.

Die steuerliche Differenzierung wird nach der Art der Ertragsgrundlage vorgenommen, da "die Produktionsfaktoren je nach dem Grad ihrer Beweglichkeit und Verwandlungsfähigkeit eine ungleiche Ertragsfähigkeit haben".¹⁾

- 1) Tautscher, Anton, a.a.O., S.247. Die Gründe für die ungleiche Ertragsfähigkeit sind in folgendem zu sehen: Der Boden weist unterschiedliche Qualitäten auf (die auch durch technische Massnahmen nicht ausgeglichen, höchstens angeglichen werden können), durch die Abhängigkeit vom Faktor Boden ist der landwirtschaftliche Betrieb standortgebunden. Als weitere, auch durch moderne wissenschaftliche Erkenntnisse noch ziemlich unbeeinflussbare Grössen kommen die klimatischen Bedingungen hinzu.

Der Produktionsfaktor Arbeit, das bestimmende Element für die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und aus nichtselbständiger Tätigkeit ist zwar nicht standortgebunden im eigentlichen Sinne des Wortes, aber durch unterschiedliche Ausbildungsmethoden und differenzierte rechtliche Voraussetzungen ist er in seiner Beweglichkeit gehindert. Insgesamt ist jedoch der Produktionsfaktor Arbeit gegenüber dem Produktionsfaktor Boden in seiner Ertragskraft unbeschränkter.

Das Kapital, der Produktionsfaktor, der die alleinige Grundlage für die Einkünfte aus Kapitalvermögen bildet und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Faktorkombination gehört, ist das verwandlungsfähigste und beweglichste Produktions-element.

"Wenn z.B. gleiche Einkommensgrößen durch den gleichen Steuersatz getroffen werden, so ist die steuerliche Belastung eine verschiedene, weil hinter der erbrachten Einkommenssumme ungleiche wirtschaftliche Ertragsgrundlagen gegeben sind. Daher ist es verständlich, dass eine weitgehende Differenzierung der steuerlichen Geldentnahme auf die verschiedenen Ertragsgrundlagen der Produktionsfaktoren und -elemente achten muss, um die Leistungsfähigkeit und damit die Wettbewerbsfähigkeit auszugleichen."¹⁾

Dieser Argumentation ist im wesentlichen zuzustimmen. Jedoch darf eine Einkommensdifferenzierung nicht so weit führen, dass Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften - Prototyp der Unternehmer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb- weitgehende Gestaltungsfreiheit²⁾ in der Höhe des auszuweisenden Gewinns haben, während Steuerpflichtige mit Einkünften als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten - Prototyp der Arbeitnehmer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - ihr volles Einkommen versteuern müssen, ohne dass sie im entferntesten die Manipulierungsmöglichkeit der Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften hätten. Vorschläge zur Lösung dieses Problems sind schon gemacht worden. Jecht³⁾ führt den zusätzlichen Freibetrag für die benachteiligten Einkunftsarten an. Misslich an diesem Vorschlag ist nur, dass damit "die bisherigen Missbräuche in Form willkürlicher

1) Tautscher, Anton: a.a.O., S.248

2) Bewertung, Betriebsausgaben, Begünstigungsvorschriften der §§ 7 ff., 10 a. EStG.

3) Jecht, Horst: Bundessteuerreform 1954, in: Finanzarchiv 16, Tübingen 1955/56, S.49.

Manipulierung der Gewinne gleichsam legalisiert werden". Weitere Möglichkeiten wären ein prozentualer Abschlag von der Einkommensteuer für nichtfundierte Einkünfte, wie dies bei Einkünften aus selbständiger Arbeit schon gesetzlich verankert ist,¹⁾ oder die Angleichung der Werbungskosten an die Betriebsausgaben.²⁾

1) Siehe Seite 53

2) Siehe Seite 62

V. Die individuelle Differenzierung

Wie schon festgestellt wurde, berücksichtigt die individuelle Differenzierung spezielle, personenbezogene Merkmale.

Diese personenbezogenen Merkmale sind der Familienstand und die Zahl der Kinder (Ehegattenbesteuerung und Zusammenveranlagung mit Kindern), das Alter (Freibeträge, erhöhte Abzugsbeträge), persönliche und gesellschaftliche Verhältnisse (Sonderausgaben und aussergewöhnliche Belastung).

Bei der individuellen Differenzierung tritt die individuelle Leistungsfähigkeit als Abstufungsmerkmal in den Vordergrund. Jedoch werden nur jene individuellen Besonderheiten steuermindernd berücksichtigt, die auf die Leistungskraft des Steuerzahlers Einfluss haben.¹⁾

1. Die Haushaltsbesteuerung

Die Familie, die Lebensgemeinschaft der Eltern mit ihren Kindern, ist die Grundlage des Gemeinschaftslebens und des Staates und geniesst so seinen besonderen Schutz und seine Förderung in allen Lebensbereichen.

Das öffentliche Interesse am Bestand von Ehe und Familie, das im Grundgesetz²⁾ verankert ist, hat seinen

1) So ist z.B. aussergewöhnliche Körpergrösse kein Grund für die Gewährung des § 33. (EFG 1958, Nr.31)

2) Art.6 Abs.1 GG: Ehe und Familie stehen unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Dieser Artikel hat nicht nur programmatische Bedeutung, sondern

Niederschlag auch im Steuerrecht gefunden.

Die familienpolitischen Steuererleichterungen können je nach der herrschenden Staatsauffassung verschieden motiviert werden.

So kann eine steuerliche Förderung, wie im 3.Reich, machtpolitisch orientiert sein. Ein grosser Geburtenüberschuss wurde als Grundlage der wirtschaftlichen und militärischen Stärke angesehen, und dementsprechend kam die kinderreiche Familie in den Genuss verschiedener Vorteile.

Steuerliche Massnahmen in Verfolg einer bestimmten Familienpolitik können aber auch ökonomisch begründet sein, wenn sie dazu dienen sollen, eine Bevölkerungszahl zu erreichen, die bei gegebenen wirtschaftlichen Daten die Erreichung des optimalen Sozialprodukts pro Kopf ermöglicht.

Auch das soziale Denken kann Anlass zur Ergreifung steuerlicher Massnahmen zum Zwecke der Familienfürsorge sein. Hier tritt die Überlegung in den Vordergrund, dass je nach Grösse der Familie und der ihr zur Verfügung stehenden Einkommen diese unterschiedlich besteuert werden, damit kinderreiche Familien ihre Bedürfnisse auf demselben Niveau befriedigen können wie kinderlose und kinderarme Familien bei gleichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen.

In unserer heutigen Wirtschaftsordnung beeinflussen sowohl ökonomische als auch soziale Gesichtspunkte die Vorstellung des Gesetzgebers bei steuerpolitischen Entscheidungen, die die Familie betreffen.

stellt dem Staat die positive Aufgabe, Ehe und Familie vor Beeinträchtigungen zu schützen und sie durch staatliche Massnahmen zu fördern.

Im Einkommensteuerrecht ist die Haushaltsbesteuerung in den §§ 26, 26 a, 26 b und 27 EStG mit den Bestimmungen über Veranlagung von Ehegatten (getrennte Veranlagung, Zusammenveranlagung) und die Zusammenveranlagung mit Kindern geregelt.

Dabei beruht die Haushaltsbesteuerung auf dem Gedanken, dass bei einem Haushalt nicht die Leistungsfähigkeit des einzelnen Mitglieds nach der Höhe seines Einzeleinkommens besteuert werden soll, sondern die Leistungsfähigkeit des Gesamthaushaltes in Abhängigkeit vom Gesamteinkommen, das sich aus der Summe der Einkommen zusammensetzt. Das Wesen der Haushaltsbesteuerung beruht darum auf einer Art "steuerlicher Einkommens- und Gütergemeinschaft".¹⁾

a) Die Ehegattenbesteuerung

"Jahrzehnte hindurch galt im Deutschen Einkommensteuerrecht unangefochten für die Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger und nicht dauernd getrennt lebender Ehegatten das Prinzip der Zusammenveranlagung im Sinne des § 26 EStG 1934 bis 1955."²⁾

Die Einkünfte der beiden Ehegatten wurden zu einem Gesamteinkommen zusammengerechnet, so dass durch die Progression zwei Ehegatten einkommensteuerlich stärker belastet waren als zwei Personen, die - unverheiratet - dasselbe Einkommen verdienten.

Dieser alten Fassung des § 26 EStG lag der Gedanke zugrunde, dass eine gemeinsame Haushaltsführung, besonders in bezug auf Ernährungs- und Wohnungsaufwand, Ein-

1) Zitzlaff: Haushaltsbesteuerung, in: DStZ 1938, S.551.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 1 zu § 26, S.1161.

sparmöglichkeiten¹⁾ bietet und dass diese Einsparmöglichkeiten die Zusammenfassung der Einzeleinkommen zur ökonomischen und steuerlichen Einheit mit der daraus resultierenden Tarifprogression und Höherbelastung rechtfertigt.²⁾

Diese "klassisch zu nennende deutsche Ehegattenbesteuerung"³⁾ wurde durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17.1.1957 als verfassungswidrig aufgehoben, indem erklärt wurde: "§ 26 EStG 1934/55 ist sachlich mit Art.6 GG unvereinbar und wegen dessen Wirkung als Grundsatznorm für das gesamte auf Ehe und Familie bezügliche private und öffentliche Recht nichtig, denn es werden die Ehe und Familie in ihrem durch Abs.1 negativ-objektiv-rechtlich gegen Eingriffe des Staates geschützten Bestand dadurch beeinträchtigt, dass die zur Gewinnung der materiellen Grundlagen eines gesunden Ehe- und Familienlebens besonders bei jungen Ehen und bei

-
- 1) " Die Möglichkeit von Einsparungen in der Lebenshaltung wird aber im gesamten übrigen Einkommensteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt." Die eheliche Hausgemeinschaft ist keineswegs der typische Fall der Haushaltsgemeinschaft mehrerer Personen mit marktwirtschaftlichem Einkommen. (Bundesverfassungsgericht, zitiert nach Boettcher-Grass: Die Ehegattenbesteuerung, Stuttgart 1957, S.19, Anmerkung 11)
 - 2) Bei einem proportionalen Tarif ist es unbeachtlich, ob bei einer Besteuerung der Individuen eine getrennte Veranlagung oder eine Zusammenveranlagung der Hausgenossen erfolgt." Erst bei einer progressiven Tarifgestaltung und einer Berücksichtigung der Zahl der Haushaltsmitglieder bei der Besteuerung wird diese Frage interessant (Pohmer, Dieter: Gesichtspunkte zur Besteuerung der Haushaltungen, Steuer + Wirtschaft, XXXV Jg. 1958, Teil I, S.30).
 - 3) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 1 zu § 26, S.1162.

Ehen von Kriegsbeschädigten heute fast durchweg zur Mitarbeit (zum Mitverdienen) gezwungenen Ehefrau um wesentliche Teile ihres Arbeitserfolges gebracht wird."¹⁾

Der eigentliche Grund für die Nichtigerklärung des § 26 EStG 1951 war nicht die Zusammenveranlagung der Ehegatten als solche, "sondern der Umstand, dass sich aus dem Zusammentreffen zweier verschiedener Vorschriften, nämlich der Anordnung der Zusammenveranlagung in § 26 und der als Anlage zu § 32 Abs.1 erlassenen stark progressiven Einkommensteuertabelle, die auf die Belastung des Einkommens einer Person zugeschnitten ist, eine wesentliche Verschlechterung des einkommensteuerlichen Status von Eheleuten gegenüber Einzelpersonen ergab ..."²⁾

Eine vom Gesetzgeber kurzfristig geschaffene Übergangsregelung wurde abgelöst durch das Steueränderungsgesetz vom 18.7.1958³⁾ mit erstmaliger Wirkung für den Veranlagungszeitraum 1958.

Nach § 26 EStG 1958 können Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, zwischen getrennter Veranlagung (§ 26 a) und Zusammenveranlagung (§ 26 b) wählen.

Der vom Bundesverfassungsgericht bei der Entschei-

1) BGBl I, S.193. - Art.6 GG stellt Ehe und Familie unter den besonderen Schutz des Staates, d.h. bei einer passiven Ausrichtung der Besteuerung muss die Diskriminierung vermieden werden, eine aktive Ausrichtung der Besteuerung dagegen besteht in der bewussten Förderung. "Man privilegiert ein Ideal und benachteiligt auf diese Weise zwangsläufig seinen Gegenpol." (Pohmer, Dieter, a.a.O., S.466. Das wäre in diesem Fall der Junggeselle. Ob das bei der Einkommensteuer zutrifft, werden wir noch feststellen.)

2) BFH v. 28.2.1958, BStBl 1958 III, S.191.

3) BGBl I, S.473.

dung über die Ehegattenbesteuerung hervorgehobene Grundsatz der Individualbesteuerung bedeutet aber nicht, dass Ehegatten in jeder Hinsicht wie von einander unabhängige fremde Personen behandelt werden.

Im Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 17.1.1957¹⁾ wird dazu ausgeführt, dass Art.6 GG es nicht verbiete, an den Tatbestand der Eheschliessung Rechtsfolgen mit gewissen wirtschaftlichen Auswirkungen zu knüpfen, insbesondere gilt das für die Beziehungen der Familienangehörigen untereinander "soweit der soziale Rechtsstaat die früheren Fürsorgepflichten der Grossfamilie oder die Unterhaltspflichten eines Verstorbenen oder Leistungsunfähigen übernimmt".

Die bis zu dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes geltenden Grundsätze über die Nichtanerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen Ehegatten sind weiterhin wirksam. Das geht klar und deutlich aus dem Wortlaut des § 26 a Abs.1 Satz 3²⁾ und des § 26 b Satz 3 EStG³⁾ hervor.

Gesellschaftsverhältnisse zwischen Ehegatten werden allerdings anerkannt, wenn eine klare und leicht nachprüfbare Rechtsgestaltung vorliegt.⁴⁾

1) BStBl 1958 III, S.27.

2) "Bei der Ermittlung des Einkommens der Ehegatten bleiben Minderungen des Einkommens des einen Ehegatten, die sich aus Vereinbarungen unter den Ehegatten herleiten, insoweit ausser Betracht, als ihnen nicht Erhöhungen des Einkommens des anderen Ehegatten gegenüberstehen."

3) "Bei der Ermittlung des Einkommens der Ehegatten bleiben Minderungen des Einkommens ausser Betracht, soweit sie sich aus Vereinbarungen unter den Ehegatten herleiten."

4) BFH v. 26.6.1958, BStBl 1958 III, S.364.

aa) Getrennte Veranlagung nach § 26 a

Nach § 26 EStG können die Ehegatten zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung wählen. Getrennt werden Ehegatten veranlagt, wenn einer der Ehegatten diese Veranlagungsform wählt.

Bei getrennter Veranlagung nach § 26 a EStG sind jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen.

Trotz der Trennung der Einkünfte in solche des Ehemannes und solche der Ehefrau kommt es vor, dass getrennt veranlagte Ehegatten wie zusammenveranlagte Ehegatten behandelt werden. Dies ist bei den Sonderausgaben und bei den Beträgen für aussergewöhnliche Belastung der Fall.

Nach § 26 a Abs.2 sind die Sonderausgaben der Ehegatten - mit Ausnahme des Abzugs für den steuerbegünstigten nichtentnommenen Gewinn und des Verlustabzuges¹⁾ - im Rahmen der bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten in Betracht kommenden Höchstbeträge je zur Hälfte bei der Veranlagung des Ehemannes und der Ehefrau zu berücksichtigen, wenn die Ehepartner nicht eine andere Aufteilung beantragen. Nach § 26 Abs.3 EStG gilt für die Aufteilung der Beträge für aussergewöhnliche Belastung dasselbe.²⁾

Eine Trennung der Sonderausgaben und der aussergewöhnlichen Belastung in solche des Ehemannes und solche

-
- 1) Die Steuervergünstigung des nichtentnommenen Gewinns und des Verlustabzuges wird bei demjenigen Ehegatten berücksichtigt, bei dessen Einkünften die Voraussetzungen für die Vergünstigungen gegeben sind.
 - 2) Für die Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung ist das Einkommen beider Ehegatten zusammenzurechnen. (BFH v. 9.Mai 1958, BStBl 1958 III, S.302.)

der Ehefrau wurde vom Gesetzgeber nicht für vertretbar gehalten, weil es sich beide Male um Berücksichtigung von Aufwendungen handelt, die meist im Interesse beider Ehepartner erfolgt sind und um deren Aufbringung sie sich beide gemeinschaftlich bemühen.

"Es handelt sich bei den verschiedenen Arten der Veranlagung von Ehegatten, die zusammenleben, um eine tariftechnische Manipulation des Gesetzgebers. Die Wirklichkeit des Lebens, wonach Eheleute die von ihnen erarbeiteten Einkommen gemeinsam verbrauchen, andererseits auch die Verluste des einen Ehegatten sich auf die Lebenshaltung des anderen Ehegatten auswirken, ... wird durch eine solche Massnahme wie die getrennte Veranlagung nicht beseitigt."¹⁾

Im Falle der getrennten Veranlagung spielt es keine Rolle, wer die verschiedenen Sonderausgaben gezahlt hat, die Aufwendungen des einen Ehepartners gelten gleichzeitig als solche des anderen, mit der Folge, "dass ohne Rücksicht auf die Person des Leistenden solche Aufwendungen nicht abgezogen werden dürfen, deren Abzug als Sonderausgaben bei einem der Ehegatten ausgeschlossen ist".²⁾

Dieser Grundsatz muss nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofes schon deshalb gelten, weil durch § 26 a EStG die Möglichkeit gegeben ist, die Sonderausgaben nach Belieben zu verteilen. Gälte dieser Grundsatz nicht, dann könnte z.B. § 12 Ziff.2 umgangen werden, wenn ein Ehepartner Unterhaltsleistungen, zu denen er gesetzlich verpflichtet ist, durch den anderen Ehepartner, der nicht zum Unterhalt verpflichtet ist, auf Grund vertrag-

1) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 1b zu § 26 a, S.1177.

2) BFH v. 24.1.1958, BStBl 1958 III, S.77.

licher Abmachungen zahlen lässt. Auf dem Wege der Verteilung der Sonderausgaben könnten sich diese Unterhaltsleistungen auch bei dem verpflichteten Ehegatten gewinnmindernd auswirken.

ab) Zusammenveranlagung nach § 26 b

Die Zusammenveranlagung der Ehegatten führt zu einem gemeinsamen Einkommen, das sich nach Addition der einzelnen Einkünfte der Ehegatten ergibt.

Die Steuerberechnung wird nach dem Splittingtarif des § 32 a Abs.2 EStG vorgenommen: Das Einkommen der Ehegatten wird addiert und der so errechnete Betrag halbiert. Der Steuerbetrag, der sich hierfür aus der Tabelle ergibt, wird verdoppelt. Beim Splitting wird also zweimal das halbe Gesamteinkommen der Ehegatten besteuert. Die Progression wirkt sich deshalb auch nur auf dieses halbe Gesamteinkommen aus.

Da das Splittingverfahren immer angewandt wird, gleichgültig ob ein Ehegatte oder beide Ehegatten Einkommen beziehen, wird auch durch eine mitverdienende Ehefrau die Steuerlast des Ehepaares nicht grösser als die der beiden Unverheirateten vor der Ehe zusammengekommen.

Die Ledigen sind zwar nicht gegenüber den Ehepaaren mit ungefähr gleich hohen individuellen Einkommen benachteiligt, wohl aber gegenüber Ehepaaren, bei denen nur ein Partner verdient und das Einkommen zur Steuerberechnung gespalten wird. Boettcher-Grass¹⁾ weisen darauf hin, dass von einem Einkommen in Höhe von DM 200 000.-

1) Boettcher-Grass: Die Ehegattenbesteuerung, Stuttgart 1957, S.206.

der Ledige heute rund DM 11 800.- Einkommensteuer mehr zu bezahlen hat als ein kinderlos verheiratetes Ehepaar mit dem gleichen Einkommen.

Diese steuerliche Benachteiligung der Junggesellen steht aber nicht im Widerspruch zum Grundgesetz. Da Ehe und Familie nach Art.6 GG schutzwürdig sind, können sie steuerlich privilegiert werden.

Es liegt eine Entlastung der Ehepaare, nicht eine Mehrbelastung der Unverheirateten vor. Im übrigen werden alle Ledigen gleich besteuert, so dass der Gleichheitsgrundsatz des Art.3 Abs.1 GG nicht verletzt ist.

Die unsozialen Auswirkungen des Splittings sind in seiner Begünstigung der grossen Einkommen bei Einverdienerehen zu sehen. Der steuerliche Vorteil ist hier um so grösser, je grösser die höchste Steuerbelastung ist. Deshalb müsste, um unsoziale Auswirkungen des Splittings zu vermeiden, bei dem Steuertarif die Belastungsspitze möglichst rasch erreicht werden, und ausserdem darf sie nicht zu hoch sein, d.h. die Progression muss auf einem kurzen Weg steil ansteigen.¹⁾

Nachteilig kann jedoch das Splitting für Ehegatten sein, die vor der Eheschliessung die Sonderfreibeträge des § 32 Abs.3 Ziff.1 EStG beanspruchen konnten.²⁾

Bei der Zusammenveranlagung sind Ehegatten hinsichtlich des Einkommens und der Einkommensermittlung als eine Einheit anzusehen. Bei den Sonderausgaben kommt es nicht darauf an, wer von den Ehegatten die Sonderausga-

1) Boettcher-Grass: a.a.O., S.205, Anm.11.

2) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 22 zu § 32, S.1226 bringt dazu ein instruktives Beispiel.

ben geleistet hat. Sonderausgaben des einen Ehegatten sind ohne weiteres auch als solche des anderen anzusehen. So reicht es z.B. für die Steuervergünstigung des nichtentnommenen Gewinns aus, wenn ein Ehegatte die persönlichen Voraussetzungen erfüllt hat.

Dasselbe gilt für die aussergewöhnlichen Belastungen. So ist z.B. der Anspruch auf Anerkennung als aussergewöhnliche Belastung nach § 33 a schon dann gegeben, wenn e i n Ehepartner körperbeschädigt ist.

Analog dazu können Aufwendungen nicht als Sonderausgaben bzw. als aussergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, wenn ihr Abzug durch eine besondere Vorschrift bei e i n e m Ehegatten verboten ist.

ac) Vergleich zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung

Der Bundesfinanzhof¹⁾ untersucht, wie sich die wahlweise zugelassene getrennte Veranlagung zu den Verfassungsgrundsätzen der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie des Schutzes der Ehe verhält und kommt zu folgendem Ergebnis: Die getrennte Veranlagung bevorzugt so gut wie immer ausschliesslich die wirtschaftlich besser gestellten Ehegatten gegenüber den sozial schwächeren. Ehegatten werden dann Vorteile haben, wenn es der Ehefrau möglich ist, selbst zu verdienen, während sich steuerliche Nachteile ergeben, wenn der Mann allein verdient und die Frau im Haushalt tätig ist.

Die steuerliche Besserstellung resultiert aus der in diesen Fällen möglichen Verteilung ertragbringenden Vermögens auf Mann und Frau in der Weise, dass sich ziemlich gleich hohe Einkünfte bei jedem Ehegatten ergeben.

1) BFH v. 28.2.1958, BStBl 1958 III, S.191.

Dadurch wird eine dem Splitting ähnliche Wirkung erzielt.

Arbeitnehmer sind insofern gegenüber Gewerbetreibenden benachteiligt, als sie von vorneherein nicht in der Lage sind, ihr Einkommen durch unentgeltliche Mitarbeit im Betrieb des Ehegatten auf Grund ernstlicher und unter Umständen auch steuerlich anzuerkennender Verträge zu verteilen.

Durch die Vorschrift des § 1356 Abs.2 BGB sind auch die Steuerpflichtigen mit kleineren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus freien Berufen stärker belastet, denn danach sind die Ehegatten verpflichtet, im Beruf oder Geschäft des Ehemannes bzw. der Ehefrau mitzuarbeiten, soweit es nach den Verhältnissen, in denen die Ehegatten leben, üblich ist.

Zu einer nachteiligen Steuerberechnung kann die Zusammenveranlagung in dem speziellen Fall des § 18 Abs.4 EStG führen.

Das Überwiegen der Einkünfte aus freier Berufstätigkeit ist Voraussetzung für die Gewährung der Vergünstigung. Entscheidend sind dabei die Einkünfte des Ehegatten, der den Freibetrag geltend machen will.¹⁾ In diesem Urteil wird nicht berücksichtigt, dass gerade durch das Abstellen auf die Einkünfte des einen Ehegatten z.B. ein Verlust des anderen Ehegatten, durch den erst das Überwiegen der freiberuflichen Einkünfte erreicht wird, unberücksichtigt bleibt.

Auch wenn beide Ehegatten Einkünfte haben und erst durch das Zusammenrechnen die freiberuflichen Einkünfte die Einkünfte eines oder beider Ehegatten überwiegen, kann § 18 Abs. 4 EStG keine Anwendung finden.²⁾

1) BFH v. 3.11.1955, BStBl 1955 III, S.389.

2) Ausführlicher dazu: Littmann, Eberhard:a.a.O., TZ 75 zu § 18, S.1052

b) Die Zusammenveranlagung mit Kindern

Einkünfte von Kindern im Sinne des § 27 Abs. 1 EStG 1958 werden immer in Form der Zusammenveranlagung mit ihren Eltern einkommensteuerlich erfasst. Eine Ausnahme bilden nur die Einkünfte der Kinder aus nichtselbständiger Arbeit nach § 27 Abs. 3 EStG.

Auf Grund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichtes vom 17.1.1957¹⁾ über die Grundgesetzwidrigkeit der Ehegattenveranlagung nach den Bestimmungen der §§ 26 EStG 1949/55 erhoben sich Stimmen, die auch die Zusammenveranlagung der Eltern mit ihren Kindern als grundgesetzwidrig ablehnten.

Das Finanzgericht München²⁾ hat zu dieser Frage Stellung genommen und die Grundgesetzwidrigkeit verneint. Das Gericht begründete seine Entscheidung vor allem damit, dass zwischen § 26 und § 27 EStG wesentliche Unterschiede bestehen. Im Gegensatz zu § 26 sei § 27 sehr selten anwendbar, da Kinder unter 18 Jahren, wenn sie tatsächlich eigenes Einkommen beziehen, meist unter die Bestimmung des § 27 Abs. 3 EStG fallen.

Wenn andere Einkünfte bezogen werden, liegt der Ausschluss der Zusammenveranlagung weniger im Interesse der Familie als im geschäftlichen Interesse des Vaters.

1) siehe Kapitel Ehegattenbesteuerung, S.101 ff.

2) Urteil v. 19.12.1957, EFG 1958, S.171

Ausserdem bewirkte im Falle des § 26 EStG eine vom Grundgesetz geschützte Handlung, nämlich die Eheschliessung, gegenüber dem früheren Zustand steuerliche Nachteile, während es in dem Verhältnis Eltern - Kinder (wenn nicht gerade Adoption vorliegt) keinen solchen früheren Zustand gibt.

Die Zusammenveranlagung wird nur in wenigen Fällen zu Härten, d.h. zu erhöhter Steuerbelastung durch die Progression führen. Normalerweise ist für den Steuerpflichtigen die Zusammenveranlagung mit seinen Kindern vorteilhaft, da er durch die Gewährung von Kinderfreibeträgen¹⁾ in den Genuss einer Steuerermässigung gelangt.

Für die Differenzierung der Ermässigung ist Zahl und Alter der Kinder entscheidend. Eine Ausnahme hierzu bildet nur die Bestimmung des § 32 Abs. 2 Ziff. 2 b EStG, nach der Kinderfreibeträge für Kinder gewährt werden, die wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen dauernd erwerbsunfähig sind. Hier ist das Ziel der Steuerermässigung der Ausgleich der Einkommensbelastung, die sich bei den Eltern durch die dauernde Erwerbsunfähigkeit des Kindes ergibt.

1) Diese Kinderfreibeträge sind an die Stelle der früheren, direkt in den Tarif eingearbeiteten "Kinderermässigung" getreten.

c) Die Gewährung der Kinderfreibeträge

§ 32 Abs.2 Ziff.3 legt fest, welche Kinder als Kinder im Sinne des Einkommensteuerrechtes zu betrachten sind.

Da einem Steuerpflichtigen für Kinder im Sinne des § 32 Abs.2 Ziff.3 EStG unter 18 Jahren der Kinderfreibetrag immer zusteht, ist es möglich, dass für ein Kind ein Kinderfreibetrag zweimal, ja sogar dreimal¹⁾ gewährt wird.

Dies ist eine Ausnützung der Steuervergünstigung, die nichts mit dem eigentlichen Sinn des Gesetzes, die durch Unterhalt und Ausbildung der Kinder sich ergebende Einkommensbelastung abzuschwächen, zu tun hat. Denn belastet sein kann ja immer nur der Steuerpflichtige, bei dem das Kind tatsächlich Aufwendungen verursacht.

Durch die Gewährung des Kinderfreibetrages sind alle Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch Unterhalt und Ausbildung der Kinder erwachsen, abgegolten. Damit steht eine Typisierungsvorschrift²⁾ einer Erfassung der individuellen Aufwendungen im Einzelfall entgegen. Je mehr Aufwendungen der Steuerpflichtige für Lebensunterhalt und eine gute Berufsausbildung hat, desto weniger kann von einer Steuer-"Vergünstigung" durch die Freibeträge gesprochen werden. Die generelle Festsetzung der Freibeträge auf einen Betrag ohne jede Differenzierung nach den tatsächlichen Kosten wird der individuellen Leistungsfähigkeit nicht gerecht. Es wäre sinnvoller, die Höhe der Kinderfreibeträge nicht sche-

1) Lebt z.B. das Kind geschiedener Eltern bei den Grosseltern als Pflegekind, so erhält jeder Elternteil einen Kinderfreibetrag und die Grosseltern ebenfalls. (Littmann, Eberhard, a.a.O., S. 1226, TZ 20 zu § 32.)

2) Siehe auch S. 153 ff.

matisch nach der Zahl der Kinder zu staffeln, sondern in Abhängigkeit von Bedürfnisstand, also nach Alter und Ausbildungsstufe.

So schlägt Haller¹⁾ z.B. ein Vollsplitting vor. Er weist darauf hin, dass eine Kombination von Splitting (Ehegatten) und Freibetragssystem (Kinder) inkonsequent ist: "Die Belastung des Einkommensempfängers durch die Kinder ist der Art nach die gleiche wie durch die Ehefrau. Dem geringeren Bedürfnisstand²⁾ muss allerdings Rechnung getragen werden durch verringerte Gewichtung."³⁾

Wenn die steuerliche Leistungsfähigkeit auf die einzelnen Angehörigen des Haushalts bezogen wird - und nur so ist eine gleichartige Ermittlung der Leistungsfähigkeit für alle zu Belastenden möglich -, so müsste das Haushaltssplitting vorgenommen werden.

Derselben Ansicht ist auch Pohmer⁴⁾ der vom Gerechtigkeitsstandpunkt aus eine dem in Frankreich praktizierten Vorbild entsprechende Erweiterung des Splittings befürwortet.

- d) Eigene Einkünfte und eigenes Vermögen des Kindes und die Auswirkungen auf die Gewährung der Kinderfreibeträge

Die Folgen von eigenen Einkünften bzw. eigenem Vermögen des Kindes auf die Vergünstigung des Kinderfreibetrages waren schon immer strittig. Nach Ansicht des BFH⁵⁾ sollen

- 1) Haller, Heinz: Bemerkungen zur progressiven Besteuerung, in: Finanzarchiv, Bd.20, Heft 1, Tübingen 1959, S.52-55.
- 2) Von einem geringeren Bedürfnisstand der Kinder kann nicht so generell gesprochen werden. Man denke z.B. an Kinder, die zur Ausbildung ausserhalb des Elternhauses untergebracht sind.
- 3) Haller, Heinz, a.a.O., S.54.
- 4) Pohmer, Dieter: Gesichtspunkte zur Besteuerung der Haushaltungen, S.42, in: Steuer und Wirtschaft, XXXV.Jg. München 1958.
- 5) Urteil v. 25.6.1953, BStBl 1953, S.281

mit der Kinderermässigung die durch Unterhalt und Ausbildung der Kinder sich ergebenden Einkommensbelastungen des Steuerpflichtigen in gewissem Umfang steuerlich berücksichtigt werden. Bei Kindern bis zu 18 Jahren wird die Kinderermässigung gewährt, ohne dass Übernahme der Kosten des Unterhalts und der Berufsausbildung gefordert wird, da dies als Regelfall angesehen wird; eigenes Kindereinkommen oder Kindervermögen ist unschädlich. Erst bei den über 18jährigen Kindern, bei denen zwar bei einer einfachen Ausbildung dem Steuerpflichtigen keine Kosten mehr erwachsen, aber bei langwieriger Ausbildung erwachsen können, wird Kostenübernahme von Steuerpflichtigen gefordert. Grosses Einkommen und (oder) hohes Kindesvermögen ist steuerschädlich. "Zweifelhaft kann es jedoch sein, in welcher Höhe Einkünfte oder Vermögen des Kindes vorliegen müssen, um dem Vater die Kinderermässigung vorzuenthalten. Es wird im allgemeinen verlangt werden müssen, dass die Einkünfte oder das Vermögen so hoch sein müssen, dass das Kind daraus die Kosten des Unterhalts und der Ausbildung bestreiten kann ... Es wird auch der regelmässig von Eltern beobachtete Gesichtspunkt nicht unberücksichtigt bleiben dürfen, den Kindern ihr Stammvermögen möglichst unversehrt zu erhalten, um als Grundlage für den Aufbau einer eigenen Existenz und zur Erleichterung des Eintritts in das wirtschaftliche Leben zu dienen."

In den Einkommensteuerrichtlinien 1955¹⁾ werden als unwesentlicher Beitrag des Kindes 25% des Gesamtbetrages der Kosten angesehen. 75.- DM monatlich sind stets unschädlich. Dazu kommt noch ein Werbungskostenpauschbetrag von DM 47.-, so dass Einkünfte bis DM 122.- monatlich steuerunschädlich sind.

1) Abschnitt 181 Abs.5.

2. Die Bindung von Ermässigungen an eine Altersgrenze

Altersvergünstigungen in Form von speziellen Freibeträgen oder gegenüber anderen Steuerpflichtigen erhöhten Abzugsbeträgen gewährt das Einkommensteuergesetz in vier Bestimmungen:

1. Nach § 32 Abs.3 Ziff.1 EStG erhalten Steuerpflichtige, auf die § 32 a Abs.2 und 3 keine Anwendung findet (§ 32 a Abs.2: Ehegatten, die zusammen veranlagt werden § 32 a Abs.3: Abs.2 gilt auch bei verwitweten Personen, die im Zeitpunkt des Todes ihres Ehegatten von diesem nicht dauernd getrennt gelebt haben ...) und die nicht nach §§ 26, 26 a getrennt veranlagt werden, einen Sonderfreibetrag von DM 840.- wenn sie mindestens vier Monate vor Ende des Veranlagungszeitraumes das 50. Lebensjahr vollendet haben, oder von DM 1 200.-, wenn bei ihnen mindestens ein Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen wird.

Die Sonderfreibeträge stehen also erstens allen unverheirateten Personen zu und zweitens allen verheirateten Personen, die die Voraussetzungen der §§ 26 ff. EStG nicht erfüllen.

2. Nach § 32 Abs.3 Ziff.2 EStG erhalten alle Steuerpflichtigen, die mindestens 4 Monate vor dem Ende des Veranlagungszeitraumes das 70.Lebensjahr vollendet haben, einen Altersfreibetrag von 360.- DM. Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26 b zusammen veranlagt werden, die beide mindestens vier Monate vor dem Ende des Veranlagungszeitraumes das 70.Lebens-

jahr vollendet haben, erhöht sich der Altersfreibetrag auf DM 720.-.

Ist bei Zusammenveranlagung der Ehegatten nur ein Ehepartner im Veranlagungszeitraum mindestens 4 Monate lang 70 Jahre alt, so wird nur der Freibetrag für diese eine Person in Höhe von DM 360.- gewährt.

Bei getrennt veranlagten Ehepaaren steht der Freibetrag von DM 360.- jedem Ehegatten zu, der die persönliche Voraussetzung erfüllt.

3. Nach § 33 Abs.3 EStG können die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Beschäftigung einer Hausgehilfin berücksichtigt werden, höchstens ist jedoch ein Betrag von DM 900.- im Kalenderjahr vom Einkommen abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige oder sein Ehegatte das 60.Lebensjahr vollendet haben. Die Steuerermässigung im Veranlagungszeitraum wird ab dem 60.Geburtstag des Steuerpflichtigen oder seiner Ehefrau gewährt.
4. Nach § 10 Abs.3 Ziff.3 b EStG verdoppeln sich die Höchstbeträge für Sonderausgaben nach § 10 Abs.3 Ziff. 3 a, wenn der Steuerpflichtige oder im Fall der Zusammenveranlagung einer der Ehegatten mindestens vier Monate vor dem Ende des Veranlagungszeitraumes das 50.Lebensjahr vollendet hat.¹⁾

Anstelle von DM 1 100.- für jeden Ehepartner beträgt der Abzugsbetrag je DM 2 200.-; der Abzugsbetrag für Kinder, für die nach § 32 Abs.2 ein Kinderfreibetrag zusteht oder gewährt wird, erhöht sich von DM 500.- auf DM 1 000.-.

1) Das gilt nicht für Steuerpflichtige, die nach dem 31.12.1963 das 50.Lebensjahr vollenden.

Diese Altersvergünstigungen erfassen einen grossen Kreis von Steuerpflichtigen. Der alte Mensch ist im Laufe der letzten 100 Jahre von einer Ausnahme- zu einer Massenerscheinung geworden, so dass auch das Steuerrecht gezwungen war, diesem Umstand Rechnung zu tragen.

Der Anteil der über 65-Jährigen an der Gesamtbevölkerung betrug in Deutschland um 1910 etwa 5%, zur Zeit sind es über 10%, 1990 werden es etwa 16%, nach anderen Berechnungen sogar 20% sein.¹⁾

Es entspricht dem im Grundgesetz²⁾ zum Ausdruck kommenden sozialen Gedanken, wenn ältere Personen, die ihre Altersversorgung sichern müssen, steuerliche Vergünstigungen erhalten.

3. Die aussergewöhnliche Belastung

Das Rechtsinstitut der aussergewöhnlichen Belastung wurde wie das der Sonderausgaben³⁾ geschaffen, um Aufwendungen, die eine private Verwendung des Einkommens darstellen, steuerlich zu begünstigen.

Der Unterschied zwischen den beiden Vergünstigungsformen ist darin zu sehen, dass Sonderausgaben schon bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden, aussergewöhnliche Belastungen dagegen zu einer Ermässigung der Steuer selbst führen.

Das Grundprinzip der Einkommensteuer, die Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, zeigt sich in § 33 für

1) Ordo, Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft, Düsseldorf und München 1957, S.159, nach: Versicherungswirtschaft Nr.20/1955.

2) Art.20 Abs.1 GG.

3) Siehe S.156

Fälle, die steuerlich berücksichtigt werden sollen, aber ihres individuellen Vorkommens wegen nicht generell gesetzlich verankert werden können.

a) Normalfall der aussergewöhnlichen Belastung¹⁾

Die Regelung der aussergewöhnlichen Belastung in § 33 EStG wurde durch die Steuerreform zum 1.1.1955 geändert.

Bis zum 31.12.1954 waren aussergewöhnliche Belastungen dann gegeben, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig grössere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleichen Familienstandes erwachsen waren und die Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigten.²⁾

Jedoch hatte das Vorhandensein von Vermögen die Nichtanerkennung der aussergewöhnlichen Belastung zur Folge.³⁾

Der Gesetzgeber ging dabei von der Überlegung aus,

-
- 1) § 33 enthält nur Bestimmungen für die aussergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art. Die aussergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen, nämlich bei Unterhalt bedürftiger Angehöriger und sonstiger Personen, bei Berufsausbildung von Kindern, für die Freibeträge nicht in Betracht kommen, bei Beschäftigung einer Hausgehilfin und bei Aufwendungen von körpergeschädigten Personen sind in § 33 a geregelt.
 - 2) Alle 4 Voraussetzungen mussten gleichzeitig vorliegen:
 1. Belastung
 2. Aussergewöhnlichkeit der Belastung
 3. Zwangsläufigkeit
 4. Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit.
 - 3) RStB1 37, S.666; 38, S.94; BStB1 1952 III, S.184; RStB1 1953 III, S.255.

dass bei Vorliegen von Vermögen der Steuerpflichtige keine "Belastung" im eigentlichen Sinne spüre. Trotz aussergewöhnlicher Ausgaben habe er die Möglichkeit, seinen seitherigen Lebensstil beizubehalten, auch würde er nicht etwa unter das Existenzminimum¹⁾ gedrückt, wie das bei einem Steuerpflichtigen der Fall sein könne, der nur auf sein Einkommen angewiesen sei und nicht auf Vermögen zurückgreifen könne.

Die seit 1.1.1955 geltende Regelung unterscheidet sich von der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Gesetzgebung durch den Verzicht auf die Voraussetzung der Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit.

Nach dem Gesetzestext können ab diesem Zeitpunkt auch Steuerpflichtige mit grösseren Einkünften und grossem, leicht verwertbarem Vermögen die Berücksichtigung einer aussergewöhnlichen Belastung beantragen.

aa) Vergleich der Rechtslage bis 31.12.1954
und ab 1.1.1955

Der Begriff der aussergewöhnlichen Belastung hat sich durch die Neuregelung ab 1.1.1955 in einem wesentlichen Punkt geändert.

Die Voraussetzung der Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit ist in die Neufassung des § 33 EStG deshalb nicht mehr übernommen worden, weil es dem Sinn einer Steuerermässigung durch Berücksichtigung von aussergewöhnlichen Belastungen zu widersprechen scheint, "wenn die Anerkennung der Belastung beim Vorhandensein grösseren Einkommens oder Vermögens grundsätzlich versagt wird. Eine Steuerermässigung wegen

1) Die gewohnte Lebenshaltung war nicht entscheidend.

aussergewöhnlicher Belastung muss auch den Steuerpflichtigen mit grossen Einkommen oder Vermögen gewährt werden, weil die aussergewöhnlichen Verhältnisse Anlass der Steuerermässigung sind, diese aber bei den Steuerpflichtigen jeder Einkommens- (und Vermögens-)stufe in gleicher Weise gegeben sein können."¹⁾

Der Steuergesetzgeber vertritt daher den Standpunkt, dass ein Steuerpflichtiger ohne Vermögen und ein Steuerpflichtiger mit Vermögen gleich zu behandeln sind, dass also nur die Aussergewöhnlichkeit Kriterium für die Differenzierung darstelle.

Der entscheidende Gedanke der alten Fassung des § 33 EStG, dass die Gesamtverhältnisse des Steuerpflichtigen, also das laufende Einkommen und das Vermögen, zu berücksichtigen seien und die Aufwendungen das laufende Einkommen belasten müssten, wurde damit fallengelassen.

Dieser Regelung tritt Littmann²⁾ wie folgt entgegen: "Zutreffend ist, dass der Gesetzeswortlaut keinen Raum lässt, den Begriff 'aussergewöhnliche Belastung' anders auszulegen als das zwangsläufige Vorhandensein grösserer Aufwendungen bei vergleichbaren Steuerpflichtigen. Der Wortlaut 'grössere Aufwendungen' aber muss ausgelegt werden ... ohne dass es das Gesetz ausdrücklich sagt, muss es sich bei den Aufwendungen in § 33 Abs.1 Satz 1 EStG 1955 um solche handeln, die ihrer Art und dem Grunde nach als aussergewöhnliche in Erscheinung treten."³⁾ ...

1) Amtliche Begründung zu § 33 Bundestags-Drucksache Nr.481, S.90.

2) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 9 zu § 33, S.1239. In TZ 6 verweist Littmann auf die h.M.: Heuer, DB 55, 638; Hessler DB 55, 272; Falke, DStZ 54, 402; Zitzlaff, NWB, Fach 3, 1479.

3) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 10 zu § 23, S.1239. BFH v. 16.12.54, BStBl 1955 III, S.73; BFH v. 19.4.56, DB 56, 538; BFH v. 28.5.56, DB 56, 538.

ich vermag dann jedoch nicht einzusehen, dass der Begriff 'Aufwendungen' einer dem Gesetzeszweck entsprechenden Auslegung in der Richtung unzugänglich sein sollte, aus welchen Mitteln die Aufwendungen vom Steuerpflichtigen getragen werden und ob sie das Einkommen belasten.

Nur Aufwendungen, die das Einkommen belasten, können u.E. als solche angesehen werden, die in einen Vergleich im Sinne des § 33 Abs.1 Satz 1 EStG 1955 einzubeziehen sind."

Littmann folgert hieraus, dass beim Vorliegen grösseren und leicht verwertbaren Vermögens bei aussergewöhnlichen Aufwendungen nach wie vor ein Teil oder auch die ganzen Aufwendungen unberücksichtigt bleiben müssen.

Er ist ferner der Auffassung, dass die Gesetzesbegründung zu § 33 EStG 1955 seiner Meinung nicht widerspricht, da sie von einer irrtümlichen Beurteilung der BFH-Rechtsprechung ausgehe, ausserdem könne durch ihre Abfassung "Es erscheint dem Sinn ... widersprechend" im Wege der Gesetzesauslegung, selbst gegen den Gesetzeswortlaut, zur Nichtberücksichtigung von Aufwendungen bei hohem Vermögen gelangt werden.

U.E. drängt sich bei der Beurteilung des Problems unwillkürlich der Vergleich mit § 32 Abs.2 EStG auf. Nach § 32 Abs.2 Ziff.2 EStG werden dem Steuerpflichtigen Kinderfreibeträge gewährt für Kinder zwischen 18 und 25 Jahren, die während dieser Zeit im wesentlichen auf Kosten des Steuerpflichtigen unterhalten und für einen Beruf ausgebildet werden.

Vorhandenes, leicht verwertbares Kindesvermögen ist dabei steuerschädlich.¹⁾ Der Bundesfinanzhof²⁾ be-

1) Littmann, Eberhard, a.a.O., § 32 TZ 10, S.1223.

2) BFH v. 25.Juni 1953, BStBl 1953 III, S.281.

tont zwar, dass bei Beurteilung dieser Frage kein engherziger Masstab anzulegen sei und dass der regelmässig von Eltern beobachtete Gesichtspunkt, den Kindern ihr Stammvermögen möglichst unversehrt zu erhalten, nicht unberücksichtigt bleiben dürfte, kommt aber zu der Feststellung:

"Dem Gesetzeszweck wird es aber nicht entsprechen, die Vorschrift ... auch dann zum Zuge kommen zu lassen, wenn das Kind ... Vermögen in einer solchen Höhe besitzt, dass es damit seinen Unterhalt und seine Ausbildungskosten bestreiten kann. Der bezeichneten Gesetzesvorschrift liegt der Gedanke zugrunde, dem Steuerpflichtigen eine Kinderermässigung nur zu gewähren, wenn ein wirtschaftliches Bedürfnis vorliegt."

Im selben Urteil erläutert der Bundesfinanzhof die Gründe zur Einführung der Kinderermässigung nach § 32 Abs.2 Ziff.2:

... "dass es aber im Interesse einer vereinfachten Durchführung des Besteuerungsverfahrens liegt, wenn in diesen Fällen der wirtschaftlichen Belastung durch Gewährung einer Kinderermässigung Rechnung getragen wird, anstatt den Pflichtigen auf den Weg des § 33 zu verweisen ..."

Der Sinn des § 33 EStG, Härten in Einzelfällen zu beseitigen, in denen die normale Tarifbesteuerung zu unbilligen Ergebnissen führen würde, Erleichterung zu schaffen und damit der steuerlichen Gleichmässigkeit und der sozialen Gerechtigkeit zu dienen,¹⁾ wäre bei Nichtbe-

1) Einkommensteuerrichtlinien 1956/57 Abschn.186 Abs.1

achtung leicht verwertbaren höheren Vermögens zerstört. Der § 33 könnte dann nur noch als allgemeine Tarifbegünstigung angesehen werden. Sowohl § 32 Abs.2 Ziff.2 als auch § 33 haben aber den Zweck, eine Belastung des Einkommens des Steuerpflichtigen in gewissem Umfang durch steuerliche Erleichterungen auszugleichen.

Andererseits ist aus Praktikabilitätsüberlegungen jedoch die Neuregelung zu begrüßen. In unserem Steuerrecht gilt der Grundsatz der Tatbestandsmässigkeit, und für Ermessensvorschriften ist im materiellen Steuerrecht nur ausnahmsweise Raum gegeben. Zu den Ermessensvorschriften gehört aber § 33 auch noch in seiner heutigen Form, in viel weiterem Umfang jedoch in seiner ursprünglichen Fassung, bei der es im Ermessen der Steuerbehörden stand, zu entscheiden, ob die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen als wesentlich beeinträchtigt anzusehen war oder nicht.

Da aber Ermessen Rechtsanwendung ist, "und zwar dergestalt, dass nicht das Gesetz von sich aus schon den Tatbestand ordnet, sondern dass es noch einer Massnahme der Finanzverwaltung bedarf, um Recht für den Einzelfall zu schaffen",¹⁾ war natürlich bei § 33 a.F. ein viel grösserer Spielraum für ungleiche Behandlung des Steuerpflichtigen gegeben, als dies jetzt der Fall ist.

ab) Die Höhe der Steuerermässigung

Nach § 33 Abs.1 EStG wird die Einkommensteuer bei Vorliegen einer aussergewöhnlichen Belastung dadurch ermässigt, dass nur der Teil der Aufwendungen, der die dem

1) Felix, Günther: Ermessensausübung im Steuerrecht, Bd.11 der Schriftenreihe des Instituts für Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, S.23.

Steuerpflichtigen zumutbare Eigenbelastung übersteigt, vom Einkommen abgezogen wird, da § 33 zwischen steuerlich unbeachtlicher zumutbarer Eigenbelastung und steuerlich berücksichtigungsfähiger Belastung unterscheidet. Diese Trennung wird vorgenommen, weil § 33 jene Verhältnisse berücksichtigen soll, die ausserhalb des Normalen liegen. Nun kann aber dem Steuerpflichtigen nicht die ganze Belastung abgenommen werden, da er sonst im Wege einer "vollen Tarifkorrektur"¹⁾ auf Kosten der Allgemeinheit der Steuerpflichtigen unrechtmässig begünstigt würde. Milderungsvorschriften sollen das Gesetz nicht korrigieren oder aufheben und damit ad absurdum führen, sondern sie sollen lediglich seine Auswirkungen abschwächen.

Die Höhe der zumutbaren Eigenbelastung wird nach dem Einkommen und nach dem Familienstand gestaffelt, und zwar wird sie nach zwei Einkommensstufen und vier Familienständen differenziert.²⁾

Von einer Staffelung nach der Einkommenshöhe kann bei der Neuregelung eigentlich keine Rede mehr sein, tatsächlich wird nur mehr der Familienstand berücksichtigt. Die Gleichstellung aller Einkommen über DM 3 000.- (bei gleichem Familienstand) bedeutet eine Privilegierung der hohen Einkommen und insofern ist die Begrenzung auf zwei Einkom-

1) Felix, Günther, a.a.O., S.26

2) Bis zum Veranlagungszeitraum 1954 einschliesslich wurden zwar auch vier Familienstände, aber neun Einkommensstufen unterschieden (s. Littmann, Ebernard, a.a.O., TZ 31 zu § 33, S.1249.)

mensstufen als unsozial zu bezeichnen.

b) Sonderfälle der aussergewöhnlichen Belastung nach § 33 a

§ 33 a EStG ist durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954 mit Wirkung vom 1.1.1955 in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden und schafft Sonderregelungen gegenüber § 33. Er regelt die Fälle der aussergewöhnlichen Belastung, die besonders häufig vorkommen. § 33 a füllt die Lücke, die zwischen der Familienermässigung nach § 32 und der Ermässigung für aussergewöhnliche Belastungen nach dem bisherigen § 33 bestanden hat.

Zu den besonderen Fällen der aussergewöhnlichen Belastung gehören Unterhalts- und Berufsausbildungskosten sowie Aufwendungen für eine Hausgehilfin.

Unterhalts-und Berufsausbildungsaufwendungen

Nach § 33 a Abs.1 EStG kann der Steuerpflichtige für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung von Personen, für die der Steuerpflichtige keinen Kinderfreibetrag¹⁾ erhält, Steuerermässigung beantragen.

1) Für Kinder, für die der Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag erhält, sind die Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung damit steuerlich abgegolten. Siehe S. 113 ff.

Voraussetzung für diese Steuerermässigung ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen.¹⁾

Ausserdem darf die unterhaltene Person kein eigenes oder nur geringes eigenes Vermögen besitzen.

Die Einkommensteuer des Antragstellers wird durch die Absetzung der Aufwendungen, höchstens jedoch um DM 900.- im Kalenderjahr für jede unterhaltene Person, gekürzt. Hat die unterhaltene Person Einkünfte von mehr als DM 480.-, so vermindert sich der Abzugsbetrag von DM 900.- um den DM 480.- übersteigenden Betrag.

Aufwendungen für die Berufsausbildung können, sofern sie aussergewöhnlich sind, neben § 33 a und § 33 geltend gemacht werden.

"Die gesonderte Berücksichtigung z.B. von Krankheitskosten usw. kommt aber nur in Betracht, wenn die für den laufenden Unterhalt gezahlten Beträge nicht so hoch sind, dass der Unterhaltsempfänger daraus die ihm erwachsenden Krankheitskosten selbst tragen kann. Denn dann liegt für die Anwendung des § 33 a Zwangsläufigkeit nicht vor. Es ist nicht möglich und würde dem Sinn der Vorschriften nicht entsprechen, wenn sich der Unterhaltsempfänger durch übermässige 'Unterhaltsaufwendungen' auf Kosten der Allgemeinheit bereichern würde".²⁾

1) Das Kriterium der Zwangsläufigkeit ergibt sich aus der Definition in § 33 Abs.2.

2) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 5 zu § 33 a, S.1274.

Auswärtige Unterbringung

Nach § 33 a Abs.2 EStG erhöht sich in den Fällen des § 33 a Abs.1 auf Antrag der Höchstbetrag von DM 900.- um DM 900.- im Kalenderjahr, wenn dem Steuerpflichtigen Kosten für auswärtige Unterbringung erwachsen.¹⁾

Auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen ein Kinderfreibetrag zusteht oder auf Antrag gewährt wird, fallen unter diese Bestimmung.

Beschäftigung einer Hausgehilfin

Nach § 33 a Abs.3 EStG können Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Beschäftigung einer Hausgehilfin berücksichtigt werden, höchstens ist jedoch ein Betrag von DM 900.- im Kalenderjahr vom Einkommen abzugsfähig.

Anwendung findet diese Vorschrift aber nur, wenn zum Haushalt des Steuerpflichtigen drei Kinder unter 18 Jahren oder zwei Kinder unter 18 Jahren gehören und beide Ehegatten erwerbstätig sind oder der Steuerpflichtige erwerbstätig und unverheiratet ist oder der Steuerpflichtige oder sein Ehegatte das 60.Lebensjahr vollendet haben oder die Beschäftigung einer Hausgehilfin wegen

1) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 10 zu § 33 a, S.1276. - Der Höchstbetrag von DM 1 800.-- bedeutet nicht eine Gewährung in jedem Fall. Das Finanzamt kann den Nachweis der Aufwendungen verlangen.

schwerer Körperbeschädigung, nicht nur vorübergehender Krankheit oder körperlicher Hilflosigkeit eines Haushaltsmitgliedes notwendig ist.

Körperbeschädigte

Nach § 33 a Abs.6 EStG können Körperbeschädigte, denen auf Grund gesetzlicher Vorschriften Beschädigtenversorgung zusteht, je nach dem Grade der Erwerbsminderung die aussergewöhnliche Belastung geltend machen.¹⁾ Pauschbeträge dafür sind in § 65 EStDV festgesetzt. Eine zumutbare Eigenbelastung wird hier nicht angesetzt.

Nach dem Bundesfinanzhof²⁾ ist der letzte Rentenbescheid für die Höhe des Pauschbetrages massgebend.

Die Pauschbeträge gelten "nur die regelmässig und unmittelbar durch die Körperbeschädigung verursachten Aufwendungen ab".³⁾ Die Anwendung des § 33 a Abs.6 EStG schliesst also andere Vergünstigungen des § 33 a oder solche des § 33 nicht aus.⁴⁾

1) Diese Bestimmung kann auch auf andere Gruppen von ähnlichen Fällen ausgedehnt werden, soweit übersichtliche Verhältnisse vorhanden sind, die eine einheitliche Beurteilung erlauben. Neben Kriegsbeschädigten kommen also in Frage Personen, die durch Unfall oder Krankheit eine dauernde Einbusse ihrer körperlichen Beweglichkeit erlitten haben, wenn die dadurch verursachte Erwerbsminderung mindestens 25% beträgt. (EStR 1958, Abschn.194) Auch eine typische Berufskrankheit, die zu einer entsprechenden Erwerbsminderung geführt hat, findet steuerliche Berücksichtigung.

Politisch Verfolgte, die durch diese politische Verfolgung eine Erwerbsminderung von mindestens 25% erlitten haben, gehören zum Kreis der Berechtigten.

2) BFH v. 20.9.1957, BStBl 1957 III, S.452.

3) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 19 zu § 33 a, S.1280.

4) EFG 1957, S.200.

Die grosse Bedeutung der Vorschrift zeigt sich, wenn man an die Vielzahl der Kriegsbeschädigten aus dem letzten Weltkrieg denkt, die durch Körperverletzungen mehr oder weniger grosse Nachteile im Berufsleben und im täglichen Existenzkampf in Kauf nehmen müssen.

c) Das Verhältnis von § 33 a zu § 33

Der grundlegende Unterschied zwischen § 33 und § 33 a EStG besteht darin, dass bei den normalen aussergewöhnlichen Belastungen der Steuerpflichtige immer einen Teil der Aufwendungen als sogenannte Eigenbelastung selbst tragen muss, während in den Fällen des § 33 a die aussergewöhnliche Belastung durch Freibeträge mit Höchstgrenzen abgegolten wird.

Differenzen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen um die Höhe der zumutbaren Eigenbelastung sind hier also ausgeschaltet und unsoziale Entscheidungen durch falsche Ermessensausübung nicht möglich; aber die Festsetzung von Höchstbeträgen ist im Sinne einer gerechten Besteuerung insofern problematisch, als damit durch eine typisierende Massnahme¹⁾ nicht die individuellen Verhältnisse, sondern Fallgruppen erfasst werden.

Der Gesetzgeber berücksichtigt durch pauschalisierte Höchstbeträge in keiner Weise die persönlichen Verhältnisse, räumliche (Land-Stadt, Norddeutschland-Süddeutschland) oder zeitliche (Kaufkraftminderungen) Modifizierungen in der Höhe der Belastung.

Littmann²⁾ wirft die Frage auf, ob durch die Spal-

1) Nähere Ausführungen zur Typisierung S. 153 ff.

2) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 33 zu § 33, S. 125o.

tung des § 33 EStG 1953 in die §§ 33 und 33 a EStG 1955/58 die Aufwendungen, die nach § 33 a durch Höchstbeträge abgegolten werden, bei Berechnung der Überbelastung im Sinne des § 33 Abs.1 Satz 1 letzter Teil zu berücksichtigen sind.

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz¹⁾ ist diese Frage zu verneinen. "Liegen aber Aufwendungen vor, die unter den § 33 a fallen, so können nur die Festbeträge beansprucht werden, darüber hinaus ist jede steuerliche Berücksichtigung ausgeschlossen. Auch eine Anrechnung der Aufwendungen auf die zuzumutbare Eigenbelastung²⁾ würde entgegen der Ansicht des Berufungsführers zu einer Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen führen, denn die dadurch eintretende Erhöhung des Betrages für Krankheitskosten wäre nur auf die Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen bei der Mindestbelastung zurückzuführen. Die Unterhaltsaufwendungen würden also auf diesem Wege zu einer Erhöhung des steuerfreien Betrages führen." Nach Auffassung des Finanzgerichts widerspräche dieses Ergebnis eindeutig dem klaren Wortlaut des § 33 a Abs.5 EStG.

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein³⁾ kommt zu derselben Entscheidung: Auch in diesem Urteil wird betont, dass gemäss § 33 a Abs.5 EStG 1955 der § 33 a eine Sonderregelung für bestimmte Fälle schafft, die die An-

1) FG v. 18.Dezember 1956 EFG 1957, S.199.

2) Der Berufungsführer hatte seinem Schwiegervater Unterhaltsaufwendungen gewährt, deren Berücksichtigung nach § 33 a das Finanzamt abgelehnt hat, weil die anzurechnenden Einkünfte des Schwiegervaters DM 720.- überstiegen haben. Er will nun bei Geltendmachung von aussergewöhnlicher Belastung wegen Krankheitskosten die Unterhaltsaufwendungen bei Berechnung der Mindestbelastungsgrenze berücksichtigen haben.

3) FG v. 31.Januar 1957, EFG 1957, S.236.

wendung des § 33 bei ihrem Vorliegen ausdrücklich ausschliesst. Die Aufwendungen, die unter § 33 a fallen, sind besonderen Maßstäben unterworfen. Die Aussergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen wird im Gegensatz zu den allgemeinen Aufwendungen des § 33 bereits durch ihre Aufführung im einzelnen im Gesetz unterstellt. Da die Aufwendungen durch Höchstbeträge abgegolten werden, braucht auch weder ihre Notwendigkeit noch ihre Angemessenheit geprüft werden. Das bedeutet also, dass der Gesetzgeber die in § 33 a zusammengefassten aussergewöhnlichen Belastungen nicht von den tatsächlichen individuellen Verhältnissen abhängig machen wollte. "Mit dem Wesen der pauschalen Festsetzung steht jedoch in direktem Widerspruch, wenn im Rahmen der zumutbaren Eigenbelastung eine Berücksichtigung der voll abzugsfähigen Höchstbeträge zusammen mit den allgemeinen aussergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33 erfolgen sollte. Denn damit würden auch die Höchstbeträge wieder ... den individuellen Verhältnissen unterworfen. Im übrigen hätte eine derartige Handhabung auch eine doppelte Begünstigung des Einkommenbezieher zur Folge: Neben der durch § 33 a gewährten vollen Abzugsmöglichkeit der Höchstbeträge dienten diese gleichzeitig auch noch der Ausfüllung der zumutbaren Eigenbelastungsspanne."

Der Bundesfinanzhof hat diesen Entscheidungen zugestimmt, indem er ausführt:¹⁾ "Die Vorschriften der §§ 33 und 33 a EStG 1955 stehen selbständig nebeneinander. Die Voraussetzungen des § 33 EStG 1955 sind anders als die des § 33. So braucht z.B. bei Aufwendungen für Hausgehilfinnen nicht geprüft werden, ob die Aufwendun-

1) BFH v. 29. August 1958, BStBl 1958 III, S.423.

gen aussergewöhnlich und zwangsläufig sind. Die zumutbare Eigenbelastung spielt für die unter § 33 a EStG 1955 fallenden Aufwendungen keine Rolle. Wenn für diese Aufwendungen jede Ermässigung nach § 33 EStG 1955 verboten ist (vgl. § 33 a Abs.5 EStG 1955), so schliesst das auch die Berücksichtigung bei der Ermittlung der Überbelastung im Sinne von § 33 EStG 1955 in Verbindung mit § 64 EStDV 1955 aus."

Littmann¹⁾ ist jedoch gegenteiliger Ansicht. Ihm scheint die nach den zitierten FG-Entscheidungen eintretende Schlechterstellung vom Gesetzgeber nicht gewollt, wofür er folgende Begründung gibt: "Man wird die nach § 33 a berücksichtigten Aufwendungen wohl nur insoweit ausschalten müssen, als der angemessene und notwendige Betrag im Sinne des § 33 Abs.2 die Summe aus gewährtem Höchstbetrag und Eigenbelastung übersteigt. Übersteigt diese Summe die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 33 a, so sind insoweit die nur nach § 33 berücksichtigungsfähigen Aufwendungen bereits abgegolten."

Littmanns Argumentation könnte zwar überzeugen, aber er vergisst dabei den Grund für die Schaffung des § 33 a: seine Verankerung im Gesetz sollte typisierend diejenigen Fälle einer aussergewöhnlichen Belastung regeln, die besonders häufig auftreten und bei denen sich vielfach Auslegungsschwierigkeiten ergeben hatten.²⁾

Klärung der Rechtslage und Verwaltungsvereinfachung stehen so einer jedem Einzelfall angepassten Besteuerung entgegen.³⁾

1) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 33 zu § 33, S.1250.

2) Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm.1 zu § 33 a.

3) siehe dazu auch Kap. Die Typisierung im Steuerrecht.

4. Sonderausgaben

"Sonderausgaben sind Ausgaben der Steuerpflichtigen, die nicht bei einer einzelnen Einkunftsart, sondern vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind. Sie sind ihrem Wesen nach nicht abzugsfähige Ausgaben der Lebenshaltung (§ 12), Ausgaben aus dem Einkommen (Einkommensverwendung), die ausnahmsweise - aus sozialen,¹⁾ steuerpolitischen Gründen - bei der Einkommensermittlung abzuziehen sind."²⁾

Sonderausgaben werden nicht aus bestimmten Einkünften geleistet, sondern aus dem gesamten verfügbaren Einkommen des Steuerpflichtigen, sie umfassen Ausgaben für seinen gegenwärtigen und (oder) zukünftigen Bedarf und den der mit ihm zusammen veranlagten Personen.

Der Begriff "Sonderausgaben" ist nicht gesetzlich definiert,³⁾ er ist der Niederschlag sozialer, konjunktureller und fiskalischer Überlegungen in einer bestimmten Wirtschaftssituation. Der Katalog der Sonderausgaben kann erweitert und eingeschränkt werden, je nach den augenblicklichen wirtschaftlichen Erfordernissen.⁴⁾ Die unter den Sonderausgaben aufgeführten abzugsfähigen Aufwendungen weisen keinerlei gemeinsame Merkmale auf, ihre einzige Gemeinschaft besteht eben in der Abzugsfä-

1) Das soziale Motiv bei der Schaffung von Sonderausgaben zeigt einen der grundlegenden Unterschiede zu den Werbungskosten und den Betriebsausgaben auf. - Werbungskosten und Betriebsausgaben sind von der Einkunftsart abhängig die der Steuerpflichtige bezieht, die Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben wird dem Steuerpflichtigen auf Grund persönlicher Verhältnisse gewährt.

2) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 1 zu § 10.

3) Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 2 zu § 10, S.687.

4) Man denke an die zahlreichen Änderungen des § 10 in den letzten 12 Jahren!

higkeit bei allen Steuerpflichtigen.

Nicht alle Sonderausgaben, die nach § 10 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können, wurden aus sozialen Erwägungen geschaffen.

So ist die Steuerbegünstigung des nichtentnommenen Gewinns vor allem eine investitionsstimulierende Massnahme. Der Verlustabzug soll ein Ersatz für die fehlende Veranlagung nach einem dreijährigen Jahresdurchschnitt sein.¹⁾ Wegen der Möglichkeit, Schulden in Darlehen umzuwandeln und wegen der Einkommensteuerpflicht empfangener Zinsen war es notwendig, den Abzug von Schuldzinsen als Sonderausgaben zuzulassen. Die Abzugsfähigkeit der Kirchen- und Vermögensteuer sowie Teile der LAG-Abgaben soll eine zweimalige Besteuerung verhindern. Dagegen haben bei der Begünstigung von Renten und dauernden Lasten, Bausparverträgen, Kapitalansamlungsverträgen, Versicherungsbeiträgen und Spenden neben anderen Motiven soziale Überlegungen eine Hauptrolle gespielt.

a) Versicherungsbeiträge

Nach § 10 Abs.1 Ziff.2 EStG sind Beiträge zu Kranken-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen,²⁾ zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und der Arbeitslosenversicherung, zu Versicherungen auf den Lebens- oder Todesfall sowie zu Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekassen als Sonderausgaben abzugsfähig.

Die Aufzählung der Versicherungsbeiträge des § 10 EStG ist abschliessend, Beiträge zu Sachversicherungen

1) BFH v. 1.12.1950, BStBl 1951, S.21.

2) Falls Unfall- und Haftpflichtversicherungen zur betrieblichen Sphäre gehören, sind die Prämien keine Sonderausgaben, sondern Betriebsausgaben.

(Einbruch, Diebstahl, Feuer etc.) können nicht als abzugsfähige Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Der Abzug der Versicherungsbeiträge als Sonderausgaben gilt auch für Versicherungsprämien, die für Beiträge zugunsten der Ehefrau des Steuerpflichtigen oder der mit ihm zusammen veranlagten Kinder aufgewandt werden. Darüber hinaus kam der Bundesfinanzhof¹⁾ zu der Entscheidung, dass bei den heutigen wirtschaftlichen Verhältnissen eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit nur auf die oben erwähnten Personen nicht mehr gerechtfertigt sei. Es sei lediglich darauf abzustellen, wer Versicherungsnehmer ist, dagegen komme es nicht darauf an, wer nach dem Versicherungsvertrag bezugsberechtigt ist, bzw. wessen Leben versichert ist.

Die sozialen²⁾ Erwägungen bei der Schaffung der Vergünstigung für Versicherungsbeiträge sind eindeutig auf die materielle Sicherheit des Steuerpflichtigen im Alter,³⁾ bei Krankheitsfällen und bei Unfähigkeit zur Berufsausübung gerichtet.

b) Bausparverträge

Die Förderung des Bausparens nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG ist eine Begünstigung des langfristigen Sparens und als solche wirtschaftspolitisch motiviert.

1) BFH v. 20.11.1952, BStBl 1953 III, S.36.

2) Neben sozialen Motiven spielt auch die Förderung der Kapitalbildung eine Rolle, doch tritt dieser wirtschaftspolitische Gesichtspunkt bei der Förderung des Bausparens und der Kapitalansammlungsverträge gegenüber den sozialen Motiven weitaus stärker in den Vordergrund.

3) Siehe dazu die Ausführungen S.117

Der sozialpolitische Gehalt der Bestimmung liegt in der Förderung der Alterssicherung der Steuerpflichtigen. Dies kommt deutlich zum Ausdruck durch die größeren Vorteile die dem älteren Steuerpflichtigen gewährt werden: Nach § 10 Abs.3 Ziff.3 b EStG erhöhen sich die Abzugsbeträge, die in § 10 Abs.3 Ziff.3 a EStG festgelegt sind, um das Doppelte, wenn der Steuerpflichtige oder im Falle der Zusammenveranlagung einer der Ehegatten mindestens 4 Monate vor Ende des Veranlagungszeitraumes das 50.Lebensjahr vollendet hat.¹⁾²⁾

c) Kapitalansamlungsverträge

Nach § 10 Abs.1 Ziff.4 EStG 1957 konnten vor dem 1.1.1959 geleistete Beiträge auf Grund von Kapitalansamlungsverträgen, die eine Festlegung der Beiträge auf 8 Jahre vorsahen, als Sonderausgaben abgezogen werden.

Seit 1.1.1959 ist diese Vergünstigung des Sparens im Einkommensteuergesetz gestrichen.³⁾ Damit ist eine Steuervergünstigung weggefallen, die durch ihre Privilegierung begüterter Steuerpflichtiger - denn nur sie waren in der Lage, die Vergünstigung tatsächlich auszunützen - sehr umstritten war. Aus volkswirtschaftlichen Gründen erwünscht, war diese Regelung sozialpolitisch

1) Der Vorteil tritt nicht nur für Steuerpflichtige, die das 50.Lebensjahr vor dem 1.1.1964 vollenden.

2) Der Wohnungsbau wird nicht nur durch einkommensteuerliche Bestimmungen gefördert. Nach § 8 Abs.1 des Wohnungsbauzulassungsgesetzes hat der Prämienberechtigte ein Wahlrecht, ob er die Einzahlungen auf den Bauvertrag als Sonderausgaben geltend machen oder eine Prämie beanspruchen will.

3) Beiträge zu Kapitalansamlungsverträgen sind jetzt nach dem Sparprämienengesetz vom 5.Mai 1959 begünstigt.

nicht erfreulich, denn eine Konsumeinschränkung fällt um so leichter, je höher das Einkommen des Steuerpflichtigen ist. Die Vergünstigung wirkte sich im übrigen um so mehr aus, je stärker das Einkommen des betreffenden Steuerpflichtigen von der Progression betroffen war.

d) Spenden

Nach § 10 b sind bei der Ermittlung des Einkommens Spenden und Beiträge bestimmter Art als Sonderausgaben abzugsfähig. Dazu gehören u.a. Ausgaben zur Förderung mildtätiger und gemeinnütziger Zwecke.

Mildtätig sind solche Zwecke, die ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet sind, bedürftige Personen¹⁾ zu unterstützen.

Die gemeinnützigen Zwecke müssen als besonders förderungswürdig anerkannt sein. Darunter fallen z.B. die Zwecke der Verbände der freien Wohlfahrtspflege, die Förderung der Fürsorge für Flüchtlinge, Vertriebene, Kriegs- und Körperbeschädigte.²⁾

Für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen ist allein der Zweck der Spende massgebend. Es ist nicht erforderlich, dass den Spender uneigennützige Motive beim Zahlen der Spende bewegt haben.³⁾

Im Gegensatz zu anderen Steuerbegünstigungen setzt die Spendenbegünstigung keine zwangsweise Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit als Ursache für die Steuerermässigung voraus, sondern der Steuerpflichtige kann als Folge eines freiwilligen Verzichts auf Einkommen zugunsten Bedürftiger die Steuervergünstigung in Anspruch nehmen.---

1) Personen, die infolge ihrer körperlichen oder geistigen Beschaffenheit oder ihrer wirtschaftlichen Lage der Hilfe bedürfen (§ 18 Steueranpassungsgesetz).

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., TZ 4 zu § 10 b, S.854

3) BFH v. 19.12.1951, BStBl III 52, S.49

e) Renten

Eine Rente liegt vor, wenn ein Zahlender für eine gewisse Dauer die Verpflichtung zu periodisch wiederkehrenden Leistungen auf Grund eines Stammrechts übernommen hat.¹⁾

Nicht als Sonderausgaben können abgezogen werden: Renten, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stehen, Renten, die sich wirtschaftlich mit einer der sieben Einkunftsarten verbinden lassen und deshalb Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein können, Renten an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer besonderen Verpflichtung beruhen (§ 12 Ziff.2 EStG).²⁾

Dieses Abzugsverbot des § 12 Ziff.2 gilt allerdings dann nicht, wenn die Rentenzahlung die Gegenleistung für eine Leistung des Unterhaltsberechtigten darstellt. Dieser Fall liegt besonders häufig bei Geschäftsübergaben zwischen Eltern und Kindern vor:³⁾ "Hier wird regelmässig durch die Übernahme der Rentenverpflichtung durch die Kinder eine Verpflichtung zur Versorgung der sich aus dem Geschäftsleben zurückziehenden Eltern begründet, die weniger aus betrieblichen als aus verwandtschaftlichen Gründen eingegangen wird." Soll die Abzugsfähigkeit erlaubt sein, so darf allerdings kein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem übergebenen Betriebsvermögen und der Rentenleistung bestehen.

Bei Personen, zwischen denen keine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung besteht, z.B. zwischen Bruder und Schwester, werden Zuwendungen, die auf einer besonderen

1) RFH v. 25.10.1930, RStBl 1931, S.23.

2) Unter Umständen ist eine Abzugsmöglichkeit als aussergewöhnliche Belastung nach §§ 33, 33 a gegeben.

3) Littmann, Eberhard, a.a.O., TZ 15 zu § 10, S.801.

Verpflichtung beruhen, als Sonderausgaben anerkannt. So hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz¹⁾ die Verpflichtung des Bruders, der Schwester 15% des Bruttoerlöses der jeweiligen Jahresernte zu überlassen, als "eine freiwillig eingegangene und nicht auf einer Gegenleistung beruhende, rechtlich durchsetzbare Verbindlichkeit i.S. von § 10 EStG" angesehen.

Gegensätzlicher Auffassung ist das Finanzgericht Hamburg²⁾ bei Unterhaltsrenten an geschiedene Ehefrauen. Auch wenn der Mann schuldlos geschieden ist und er daher seiner geschiedenen Ehefrau nicht unterhaltspflichtig ist, sind diese Zuwendungen nicht als Sonderausgaben absetzbar. Dafür wird folgende Begründung gegeben: "Es ist bisher immer der Standpunkt vertreten worden, dass der 2.Halbsatz des § 12 Ziff.2 EStG 'auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen' sich nur auf Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, nicht aber auf freiwillige Zuwendungen bezieht ... Die Kammer vermag sich dieser Ansicht nicht anzuschliessen. Es ist nicht einzusehen, warum Personen, die sich zu freiwilligen Zuwendungen verpflichten, besser gestellt werden sollen, als solche Personen, die zu ähnlichen Zuwendungen gesetzlich verpflichtet sind. Aus dem Wortlaut des § 12 Ziff.2 EStG ist nicht ersichtlich, dass sich der 2.Halbsatz nur auf Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen und nicht auf freiwillige Zuwendungen beziehen solle ... Lässt der Wortlaut eine doppelte Auslegung zu, so gebührt der Auslegung der Vorzug, die zu einer gerechten und gleichmässigen Besteuerung führt."

 1) FG Rheinland-Pfalz v. 26.März 1958, EFG 1958, Nr.383.
 2) FG Hamburg v. 12.März 1957, EFG 1957, Nr.387.

f) Höchstbeträge

Nach § 10 Abs.3 Ziff.3 sind die Beiträge zu Versicherungen, an Bausparkassen und zu Kapitalansammlungsverträgen nur bis zu bestimmten Höchstbeträgen als Sonderausgaben abzugsfähig.

In voller Höhe werden diese Aufwendungen bis zu je 1 100.- DM für den Steuerpflichtigen und seine Ehefrau berücksichtigt, bis zu 500.- DM für jedes Kind, dem ein Kinderfreibetrag nach § 32 Abs.2 zusteht oder gewährt wird.¹⁾ Übersteigen die Sonderausgaben die festgesetzten Höchstbeträge, so kann der darüber hinausgehende Betrag zur Hälfte, höchstens jedoch bis zu 50% der Höchstbeträge abgezogen werden.

Spenden für mildtätige und gemeinnützige Zwecke sind bis zur Höhe von 5% des Gesamtbetrages der Einkünfte oder 2% der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abzugsfähig.

Wenn die Aufwendungen, die als Sonderausgaben geltend gemacht werden können, die Höchstbeträge nicht erreichen, sind nur die tatsächlichen Ausgaben zu berücksichtigen.

Falls der Steuerpflichtige keine Sonderausgaben geltend macht, steht ihm nach § 10 c ein Pauschbetrag für Sonderausgaben zu, und zwar in Höhe von DM 636.- bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder wiederkehrenden Bezügen nach § 22 Ziff.1 und in Höhe von DM 200.- bei allen anderen Einkünften.

1) Bei Erreichen einer bestimmten Altersgrenze erhöhen sich diese Abzugsbeträge, siehe S. 116

Vierter Teil

Grenzen für die Verwirklichung sozial- politischer Zielsetzungen im Einkommen- steuerrecht

Um die Ordnung der freien Verkehrswirtschaft, deren bestimmende Merkmale Wettbewerb, Garantie des Privateigentums und Vertragsfreiheit sind, zu gewährleisten, müssen dem Marktgeschehen Bindungen auferlegt werden. Neben Bindungen, die aus sozialen Zielsetzungen erwachsen, stehen andere Ordnungselemente. Da die verschiedenen Ordnungselemente nicht immer in die gleiche Richtung wirken, zum Teil sogar in gegensätzliche Richtungen streben, müssen Kompromisse geschlossen werden.

So kann sich auch das soziale Ordnungsprinzip nicht ungehemmt entfalten, sondern stößt auf Widerstände und Grenzen.

Diejenigen Beschränkungen, die aus rechtlichen Bindungen, und diejenigen, die aus wirtschaftspolitischen Zielsetzungen erwachsen, sollen im folgenden eingehender betrachtet werden.

Grenzen für sozialpolitisch bedingte Bestimmungen, die sich aus fiskalischen Notwendigkeiten ergeben, finden ebenfalls Erwähnung.

I. Gebundenheit des Einkommensteuerrechts an übergeordnete Rechtsnormen und all- gemeine Rechtssetzungsgrundsätze

1. Völkerrechtliche Bindungen

Im März 1957 wurde in Rom der Vertrag zur Gründung der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft unterzeichnet. ¹⁾ Die Schwierigkeiten, die sich aus diesem Vertrag für die Mitgliedstaaten ergeben, liegen in den erheblichen Unterschieden, die zwischen den nationalen Rechtsordnungen - hier den nationalen Steuergesetzgebungen - bestehen.

Entstanden ist der Vertrag als Folge der Notwendigkeit, Europa zu einem grossen Wirtschaftsraum zusammenzuschließen, um seine wirtschaftlichen, sozialen und politischen Probleme gemeinsam zu lösen: "Aufgabe der Gemeinschaft ist es, durch die Errichtung eines gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliederstaaten eine harmonische Entwicklung des Wirtschaftslebens innerhalb der Gemein-

1) Vorbereitet wurde der EWG-Vertrag unter anderem durch die Messina-Konferenz im Juni 1955, in deren Schlussresolution die Ziele der europäischen Gemeinschaft zusammengefasst wurden: "Die Regierungen Belgiens, der Deutschen Bundesrepublik, Frankreichs, Italiens, Luxemburgs und der Niederlande halten dafür, dass der Augenblick gekommen ist, eine neue Phase auf dem Weg zum Bau Europas einzuleiten. Sie sind der Ansicht, dass dies vor allem auf wirtschaftlichem Gebiet zu erfolgen hat. Sie erachten es als notwendig, die Schaffung eines vereinigten Europas durch den Ausbau der gemeinsamen Institutionen, durch die schrittweise Fusion der nationalen Wirtschaften, durch die Schaffung eines gemeinsamen Marktes und durch die schrittweise Koordination ihrer Sozialpolitik fortzusetzen". (Zitiert nach Gast, Georg: Finanzpolitische Probleme des gemeinsamen Marktes, in: Finanzarchiv, Bd. 20, Heft 1, Tübingen 1959 S. 167)

schaft, eine beständige und ausgewogene Wirtschaftsausweitung, eine grössere Stabilität, eine beschleunigte Hebung der Lebenshaltung und engere Beziehungen zwischen den Staaten zu fördern, die in dieser Gemeinschaft zusammengeschlossen sind."¹⁾

Die Tätigkeit der Gemeinschaft umfasst "die Beseitigung der Hindernisse für den freien Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, die Einführung einer gemeinsamen Politik auf dem Gebiet der Landwirtschaft, ... die Errichtung eines Systems, das den Wettbewerb innerhalb des gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen schützt, ... die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das ordnungsmässige Funktionieren des gemeinsamen Marktes erforderlich ist ..."²⁾

a) Wettbewerbsverfälschungen³⁾

Nach Art.92 Abs.1 des EWG-Vertrages sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen⁴⁾ gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimm-

1) Art.2 EWG-Vertrag.

2) Art.3 EWG-Vertrag.

3) Nach Art.42 EWG-Vertrag findet das Kapitel über Wettbewerbsregeln auf die Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse und den Handel mit diesen nur insoweit Anwendung, als der Rat dies unter Berücksichtigung der Ziele des Art.39 im Rahmen des Art.43 Absätze 2 und 3 und gemäss dem dort vorgesehenen Verfahren bestimmt. Der Rat kann insbesondere genehmigen, dass Beihilfen zum Schutz von Betrieben gewährt werden, die durch strukturelle oder naturgegebene Bedingungen benachteiligt sind oder dass Beihilfen wirtschaftlichen Entwicklungsprogrammen dienen.

4) Unter den Begriff der Beihilfe fallen alle unmittelbaren und mittelbaren Zuwendungen des Staates an ein-

ter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit der Zielsetzung des gemeinsamen Marktes unvereinbar.

In Abs.2 und Abs.3 des Art.92 EWG-Vertrag sind die Ausnahmen , die mit dem gemeinsamen Markt vereinbar sind oder als vereinbar angesehen werden können, niedergelegt.

Als mit dem gemeinsamen Markt vereinbar können u.a. angesehen werden:

Nach Art.92 Abs.2: Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen¹⁾ und sonstige aussergewöhnliche Ereignisse²⁾ entstanden sind.

Nach Art.92 Abs.3: Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsbereiche, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft, sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch eine Entscheidung mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission bestimmt.

Steuervergünstigungen, die als Beihilfen im Sinne des Art.92 Abs.3 anzusehen sind, können bei fortschreitender Integration also nur noch mit besonderer Geneh-

 zelte Unternehmen oder Wirtschaftszweige. Dazu gehören neben Subventionen, Zinsverbilligungen, Krediten und Bürgschaften zu nicht marktüblichen Bedingungen auch Steuerbegünstigungen. (Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung: Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommentar zum Vertrag, Berlin und Frankfurt/Main 1960, S.273.

- 1) Naturkatastrophen betreffen vor allem die Landwirtschaft, aber auch Schäden, die bei gewerblichen Unternehmungen auftreten. können in Betracht kommen.
- 2) Zu den aussergewöhnlichen Ereignissen zählen z.B. die Folgen des zweiten Weltkriegs. So sind Vergünstigungen für Flüchtlinge, Vertriebene, politisch Verfolgte und Kriegsbeschädigte erlaubt. (im Steuerrecht §§ 7 a, 7 e, 10 a, 33 a).

migung gewährt werden.

Nach Art.94 des Vertrages kann der Rat zweckdienliche Durchführungsverordnungen zu Art.92 erlassen. Hier kommt in erster Linie eine nähere Aufgliederung und Ausgestaltung der Fälle des Art.92 Abs.3 in Betracht.¹⁾

Wettbewerbsverfälschungen können sich auch ergeben durch Steuern als künstliche Kostenbestandteile.

Zwar berührt der Vertrag die Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft grundsätzlich nicht,²⁾ da jedoch nach Art.3 EWG-Vertrag der Wettbewerb innerhalb des EWG-Systems vor Verfälschungen geschützt werden soll, müssen künstliche Kostenbestandteile, die die Produktion belasten und also die Wettbewerbslage verzerren können, angeglichen werden.

Zu diesen künstlichen Kostenbestandteilen gehören auch Steuern. Keinesfalls sind aber nur indirekte Steuern Verzerrungsfaktoren, wie dies aus Art.99 EWG-Vertrag, der sich mit der Angleichung der Systeme der indirekten Steuern befasst, geschlossen werden kann.

"Es ist durchaus willkürlich, davon auszugehen, dass nur die indirekten Steuern und im besonderen die Umsatzsteuern in den Preis der Ware eingehen. Es lässt sich nachweisen, dass unter bestimmten Bedingungen direkte Steuern ebenso überwälzbar sind, wie indirekte Steuern einschliesslich Umsatzsteuern unter anderen Bedingungen nicht.Die Erkenntnis der Schwierigkeiten, die hier bestehen, zwingt zu dem Schluss, dass der einzige Weg, vorhandene Verzerrungen aufzuheben, darin besteht, die Steuersysteme und -belastungen in den einzelnen Mitgliedstaaten einander anzugleichen."³⁾

1) Wohlfarth, a.a.O., S.282.

2) Wohlfarth, a.a.O., S.283.

3) Wohlfarth, a.a.O., S.287.

Gast¹⁾ weist darauf hin, dass eine Abschwächung oder Aufhebung der Belastungsunterschiede durch eine Harmonisierung auf dem Gebiet der indirekten Steuern die Disharmonie zwischen den einzelnen Ländern bei den direkten Steuern um so krasser in Erscheinung treten lasse.

Die Interdependenz der Steuern muss dann zwangsläufig bei einer Änderung der indirekten Steuern eine Änderung auch der direkten Steuern zur Folge haben. Aber nicht nur die Steuerarten in den Mitgliedstaaten müssten bei geglückter Harmonisierung gleich sein, sondern für die gleichen Steuerarten müssten die gleichen Steuersätze gelten.

Eine Angleichung auch der direkten Steuern wäre, über Art.99 EWG-Vertrag hinausgehend, nach Art.100 und Art.101 möglich.

Art.99 lässt in Abs.2 die Regelung der Art.100²⁾ und 101³⁾ unberührt. In diesem Sinne fordert Neumark⁴⁾ eine weitgehende Angleichung der wichtigsten Elemente der nationalen Steuersysteme.

1) Gast, Georg, a.a.O., S.175.

2) Art.100 Abs.1: Der Rat erlässt einstimmig auf Vorschlag der Kommission Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des gemeinsamen Marktes auswirken.

3) Art.101 Abs.2: Stellt die Kommission fest, dass vorhandene Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten die Wettbewerbsbedingungen auf dem gemeinsamen Markt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist, so tritt sie mit den betreffenden Mitgliedstaaten in Beratungen ein.

4) Neumark, Fritz: Die budgetären und steuerlichen Aspekte einer wirtschaftlichen Integration, Generalbericht vor dem Frankfurter Kongress des Internationalen Instituts für Finanzwissenschaft, zitiert nach Gast, Georg, a.a.O., S.176.

b) Freizügigkeit im Personenverkehr

Der Produktionsfaktor Arbeit steht in seiner Beweglichkeit zwischen dem Produktionsfaktor Boden und dem Produktionsfaktor Kapital. Innerhalb eines Staates sind seiner Beweglichkeit verhältnismässig geringe Schranken gesetzt, im überstaatlichen Austausch wird jedoch die Freizügigkeit zum Problem.

Neben den unterschiedlichen arbeitsrechtlichen Bedingungen können hier auch steuerliche Vor- und Nachteile eine Rolle spielen. Die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und aus nichtselbständiger Arbeit müsste in den Mitgliedstaaten angeglichen werden, um die Freizügigkeit zu fördern.

c) Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften

Jeder Mitgliedstaat hat seine eigenen wirtschaftspolitischen und sozialpolitischen Probleme, die mit Hilfe der Gesetzgebung gelöst werden sollen. Bei einer Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften sind deshalb grosse, nicht zuletzt auch verfassungsrechtliche Schwierigkeiten zu überwinden.

So kann z.B. eine Änderung bestimmter Steuergesetze im Sinne der Harmonisierung im Widerspruch zu Bestimmungen des Grundgesetzes stehen, so dass einer Steuergesetzänderung eine Verfassungsänderung vorausgehen müsste.

Wenn auch vorhandene steuerliche Vorschriften nicht geändert werden müssen, solange der Rat von der Ermächtigung der Art.100 und 101 nicht Gebrauch macht, so sollte doch bei allen Gesetzesvorschlägen daran gedacht werden, dass sie eventuell durch Erfüllung der Vorschriften des EWG-Vertrages nicht verwirklicht werden können.

Der EWG-Vertrag bildet vor allem deshalb eine Schranke für sozialpolitische Zielsetzungen im Einkommensteuergesetz, weil die Angleichung der nationalen Steuersysteme um so leichter vor sich geht, je mehr sich die Steuergesetze auf den finanzwirtschaftlichen Zweck beschränken. Denn bei zunehmender Durchsetzung des nationalen Steuerrechts mit ordnungspolitischen Faktoren (Sozial-Wirtschaftspolitik) wird nicht nur das Mass der in Verfolg der Harmonisierungsbestrebungen zwangsläufig auftretenden Substitutionsmassnahmen vergrössert, sondern auch die Angleichung als solche erschwert, weil die im nationalen Steuerrecht beizubehaltenden ordnungspolitischen Faktoren auf die Rechtsverhältnisse der Mitgliedstaaten abgestimmt werden müssen.

2. Verfassungsrechtliche Schranken

Bei der Beschäftigung mit steuerrechtlichen Fragen stösst man immer wieder in Berufungen, Rechts- und Verfassungsbeschwerden auf den Vorwurf der Steuerpflichtigen, der Gesetzgeber habe den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung und also den Gleichheitsgrundsatz des Art.3 Abs.1 GG verletzt.

Anlass dazu sind im Steuerrecht gegebene Gestaltungsmöglichkeiten, die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Landwirten, Gewerbetreibenden, selbständig Tätigen und Nichtselbständigen. Auch Differenzierungen durch Freibeträge, Freigrenzen, die progressive Gestaltung des Steuertarifs, die Abstufung des Tarifs nach Familienstand, Alter, die Pauschalierungen veranlassen immer wieder Steuerpflichtige, den Rechtsmittel-

weg einzuschlagen, wenn sie sich durch die Entscheidungen der Finanzverwaltung benachteiligt fühlen.

Der Grundgedanke der heutigen Steuergesetzgebung, eine Differenzierung der Steuerpflichtigen nach ihren wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen vorzunehmen, lässt jedoch keine absolute Gleichheit in der Behandlung der Steuerpflichtigen erreichen.

Der Gleichheitsgrundsatz ist wie alle Gewährleistungen der rechtsstaatlichen Verfassungen in erster Linie eine Ausgrenzung, die Aufrichtung eines Bereiches, vor der die Staatsgewalt Halt macht.¹⁾ Sozialrechtliche Gewährleistungen dagegen bezwecken nicht in erster Linie Ausgrenzung, sondern Teilhabe. "Freiheit und Teilhabe sind die Kardinalbegriffe, die heute das Verhältnis des Einzelnen zum Staate bestimmen.... Die durch Ausgrenzung gesicherte Freiheit bezieht sich auf einen Staat, der sich Grenzen setzt, der den Einzelnen seiner gesellschaftlichen Situation, wie sie ist, überlässt, einen Staat also, der in dieser Relation der Freiheit den status quo gelten lässt. Die Teilhabe als Recht und Anspruch meint einen leistenden, zuteilenden, verteilenden, teilenden Staat, der den Einzelnen nicht seiner gesellschaftlichen Situation überlässt, sondern ihm durch Gewährungen zu Hilfe kommt. Das ist der soziale Staat."²⁾

1) Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 12, Berlin 1954, S.18.

2) Forsthoff, Ernst, a.a.O., S.19.

"Alle gleichmässig besteuern, heisst alle so besteuern, dass jeden das gleiche wirtschaftliche Opfer trifft"¹⁾ und so ist es notwendig, "dass wirtschaftliche Gleichmässigkeit der Besteuerung eben gerade oft durch eine rechtliche formale Ungleichheit erreicht werden muss."

Die so verwirklichte Gleichheit kann nie eine absolute Gleichheit (*justitia commutativa*) sein, die auf die Eigenschaft "Mensch schlechthin"²⁾ bezogen ist, sondern nur eine relative Gleichheit³⁾ (*justitia distributiva*), denn wenn man vom Menschen "in der blossen Qualität des Menschseins"⁴⁾ absieht, so stellt man fest, dass Menschen, obwohl in vielen Beziehungen gleich, in ebensoviel Beziehungen ungleich sein können, so etwa was ihr Alter, ihren Beruf, ihren Familienstand oder die Art und Höhe ihres Einkommens betrifft.

Je nach ihrer Gleichheit oder Ungleichheit müssen die Menschen gleich oder ungleich behandelt werden.

Muss Gleiches gleich behandelt werden, so darf andererseits Unterschiedliches nicht beliebig ungleich, vielmehr "gleich" ungleich behandelt werden; d.h. die Ungleichheit muss der gegebenen Unterschiedlichkeit angepasst sein.⁵⁾ Ungleiche Behandlung bedeutet insoweit also nicht Willkür.

Nur eine differenzierende Behandlung, die Anwendung der verhältnismässigen Gleichheit kann im Steuer-

1) Wacke: Gesetzmässigkeit und Gleichmässigkeit, STW 1947, Sp.36.

2) Paulick, Heinz: Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, sein Inhalt und seine Grenzen, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Köln 1954, S.129.

3) Radbruch: Rechtsphilosophie, Stuttgart 1956, S.125.

4) Paulick, Heinz; a.a.O., S.130.

5) Radbruch, a.a.O., S.126.

recht bei den gegebenen gesellschaftlichen Verschiedenheiten zu sozial tragbaren Ergebnissen führen. Die verhältnismässige Gleichheit "ist die Gerechtigkeit des öffentlichen Rechts."¹⁾

Eine typische Verkenntung des Gleichheitsgrundsatzes des Art.3 Abs.1 GG liegt zum Beispiel vor, wenn in einer Rechtsbeschwerde die unterschiedliche Behandlung der Empfänger von Weihnachtsszuwendungen, je nachdem, ob sie Einkünfte aus selbständiger oder aus unselbständiger Arbeit beziehen, beanstandet wird.

Dazu hat der Bundesfinanzhof²⁾ folgendes ausgeführt: Der in Art.3 Abs.1 GG ausgesprochene Verfassungsgrundsatz erfordert nicht eine Auslegung dahin, dass eine gesetzlich vorgesehene Steuervergünstigung nicht auf eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen beschränkt sein kann. "Gerade das Einkommensteuergesetz kennt eine Vielzahl von Steuervergünstigungen, die jeweils nur einem Kreis von Steuerpflichtigen, die unter einheitlichen, besonderen Lebens- und Berufsbedingungen leben, für diese besonderen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs.2 zustehen."

Mit Hinweis auf den Gleichheitsgrundsatz, der nicht verbietet, dass Ungleiches ungleich behandelt wird, fährt der Bundesfinanzhof fort: Dieser für die Verfassungsmässigkeit einer Gesetzesvorschrift gültige Grundsatz trifft auch auf die Auslegung eines Gesetzes zu. Wenn somit Weihnachtsszuwendungen an Arbeitnehmer bei diesen von der Einkommensteuer befreit sind, erscheint es im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz nicht erforderlich, diese, wie aus ihrer Entwicklung hervorgeht, auf den besonderen Beziehungen zwischen Arbeitgebern und

1) Radbruch, a.a.O., S.126.

2) BFH v. 18.April 1957, BStBl 1957 III, S.210.

Arbeitnehmern beruhende Steuerbefreiung auch auf andere Steuerpflichtige zu erstrecken."

Die Anwendung der absoluten Gleichheit im Steuerrecht ist undenkbar. Wenn also Ungleichheiten auf sozialem Gebiet steuerrechtlich berücksichtigt werden, steht das nicht im Widerspruch zu Art.3 Abs.1 des Grundgesetzes. "Der Gleichheitssatz ist ein auf die Wahrung sachgerechter Relationen gerichtetes Prinzip."¹⁾

"Im Unterschied zu den Freiheitsrechten haben Teilhaberechte keinen im vorhinein normierbaren, konstanten Umfang. Sie bedürfen der Graduierung und Differenzierung, denn sie haben einen vernünftigen Sinn nur im Rahmen des im Einzelfalle Angemessenen, Notwendigen und Möglichen. Die Bestimmung dieses Masses muss der Gesetzgebung und der gesetzvollziehenden Verwaltung überlassen bleiben."²⁾

Auf verfassungsrechtliche Grenzen stossen Steuervergünstigungen erst dann, wenn sie willkürlich bestimmten Steuerpflichtigen Vorteile einräumen, d.h. "wenn an tatsächlich gleichgelagerte Tatbestände willkürlich verschiedene Rechtsfolgen geknüpft werden."³⁾

3. Die Typisierung im Steuerrecht

Das Steuerrecht ist ein Beispiel für ein Rechtsgebiet mit komplexen Vorgängen, die massenweise auftreten und in Abhängigkeit vom Wirtschaftsgeschehen schnellsten Wandlungen unterliegen.

Deshalb muss - neben dem Prinzip der Besteuerung

1) Ballerstedt, Kurt, a.a.O., S.39.

2) Forsthoff, Ernst, a.a.O., S.20.

3) BFH v. 28.Februar 1958, BStBl 1958 III, S.196.

nach der Leistungsfähigkeit - dem Grundsatz der Praktikabilität sowohl von Gesetzgebung als auch von Verwaltung und Rechtsprechung Rechnung getragen werden.

Dies geschieht durch Einordnung verschiedener Erscheinungen in Typen, die sogenannte Typisierung. "Diese Vereinfachung liegt in bedeutendem Masse darin, dass zur Erfassung verschiedenartiger Gestaltungen Falltypen geschaffen werden, in die dann die Vielzahl der Einzelformen eingeordnet wird:

Diese Typen sollen repräsentativ für Gruppen von Einzelercheinungen gelten, die sich mehr oder weniger voneinander unterscheiden."¹⁾

Eine soziale Besteuerung muss nach der unterschiedlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit differenzieren, die, wie wir gesehen haben, von einer Vielzahl von Faktoren abhängig ist.

Dagegen werden durch Anwendung der Typisierung im Steuerrecht verschiedenartige Sachverhalte gleich besteuert.

Im einzelnen stellt sich die Typisierung in folgenden Fällen dem Prinzip der Erfassung nach der Leistungsfähigkeit entgegen:

a) In der Gesetzgebung

In der Gesetzgebung wird durch Festlegung von Durchschnittssätzen und Pauschalen typisiert.

Nach § 29 EStG ist die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung bestimmter Einkünfte möglich.²⁾

1) Heigl, Anton: Die Typisierung im Steuerrecht, Diss. München 1958, S.12.

2) Die Durchschnittssätze über die Berechnung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus (Einfamilienhaus-VO) bleiben ausser Betracht.

Auf Grund des § 29 ist die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft (VOL) vom 2.6.1945 ergangen.

Die Durchschnittsbesteuerung rechnet mit einer Vielzahl etwa gleichartiger Fälle. Sie ist auf den Normalfall in einer bestimmten Gruppe¹⁾ von Steuerpflichtigen abgestellt.

Nicht nur die Voraussetzungen, auch die Berechnung des Gewinns als 1/12 des Einheitswertes und die pauschalierten Zu- und Abrechnungen stehen einem individuell ermittelten Einkommen im Wege.

Die ausserordentliche Arbeitersparnis sowohl für die Verwaltung als auch die Steuerpflichtigen²⁾ rechtfertigen zwar dieses Verfahren, aber eine gerechte Steuerbelastung ist dadurch nicht möglich.

Die Werbungskosten nach § 9 a, die Sonderausgaben nach § 10 c und die zumutbare Eigenbelastung nach § 33 EStG werden pauschal festgesetzt. Beide Male wird durch Festsetzung einer Höchstgrenze für Abzugsbeträge eine Besteuerung vorgenommen, die nicht den individuellen Verhältnissen Rechnung trägt, sondern die eine Gruppe von Steuerpflichtigen zusammenfasst und den Normaltypus

-
- 1) Umsatz des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter DM 40 000.-, der nach dem vorhergehenden Wirtschaftsjahr bei der Veranlagung zugrunde gelegte Gewinn unter DM 9000.-, keine Führung von Büchern, oder geführte Bücher lassen sachliche Unrichtigkeiten vermuten, bzw. der Steuerpflichtige ist zur Buchführung nicht verpflichtet (§ 1 VOL).
 - 2) Bei Vorliegen einer ordnungsmässigen Buchführung ist der Land- und Forstwirt der Besteuerung nach der VOL entzogen. Aber gerade bei den kleinen Landwirten reichen die Kenntnisse meist nicht aus, um eine den steuerlichen Anforderungen entsprechende Buchführung vorzulegen.

des Steuerpflichtigen schafft, der z.B. nach § 9 a bei Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von DM 564.- hat, bei Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. aus wiederkehrenden Bezügen in Höhe von 200.-DM.

Auch hier liegt die Grenze für soziale, auf den Einzelfall bezogene Bestimmungen in der Masse der vorkommenden Fälle, die - soll nicht die Praktikabilität der Steuergesetze leiden - in einem vereinfachten Verfahren besteuert werden müssen.

b) In der Rechtsprechung

Becker¹⁾ erläutert die Typisierung in der Rechtsprechung in folgender Weise: "Dabei hat die Rechtsprechung als springenden Punkt ... auf der Grundlage des als Auslegungsrichtlinie verwendeten Gebotes der Gerechtigkeit, Gleichmässigkeit und Leichtigkeit (Sicherheit) der Besteuerung den leitenden Satz herausgearbeitet: es kommt nicht darauf an, wie die Willensentscheidung des jeweiligen Pflichtigen, sei es die natürliche oder die nur der Besteuerung wegen vorgeschützte oder auch ernstlich gewollte, beschaffen ist. Im Sinne des Gesetzes handelt es sich vielmehr um typische Fälle. Diese sind nach der Volksauffassung zu beurteilen, also nicht nach der Auffassung der Beteiligten, ja nicht einmal nach der Auffassung der beteiligten Kreise ...".

Die Typisierung durch die Rechtsprechung kann durchaus berechtigt sein in Fällen, in denen der zu beurteilende Sachverhalt nicht durchschaubar ist. Das kann zwar zu Nachteilen für den Steuerpflichtigen führen, aber um der einfachen Besteuerung willen müssen diese

1) Becker, Enno: Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940, S.15 ff.

Verletzungen des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit hingenommen werden, wenn der Steuerpflichtige es unterlässt, seine rechtlichen und wirtschaftlichen Handlungen so vorzunehmen, dass sie klar zu erkennen und zu beurteilen sind.

Wenn jedoch der Sachverhalt deutlich zu erkennen ist und persönliche Verhältnisse im Einzelfall also durch die Rechtsprechung berücksichtigt werden könnten, lies aber nicht getan wird, weil der Sachverhalt vom üblichen abweicht, und deshalb in einen nicht gemässen Typus eingeordnet wird, so ist dies vom Standpunkt der gerechten Besteuerung abzulehnen.

Nur bei Undurchschaubarkeit des Sachverhalts kann die Vernachlässigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zugunsten des Typisierungsprinzips anerkannt werden.

c) In der Verwaltung

Die Verwaltung ist gezwungen, in grossem Ausmass zu typisieren, da sie in ungeheurem Umfang Massenaarbeit leisten muss.¹⁾ In Richtlinien, amtlichen Tabellen und Erlassen, Verwaltungsvorschriften (als Erläuterungen, Billigkeitsregelungen etc), Verfügungen usw. kommt die Typisierung zum Ausdruck.

Besonders evident wird die verwaltungsmässige Typisierung im Einkommensteuerrecht durch die Bestimmung von Abschreibungsfestsätzen und Richtsätzen.

Seit 1956 sind auf Vorschlag des Bundesfinanzhofs²⁾ Abschreibungssätze festgesetzt worden, die die Grundlage für die Bemessung der Nutzungsdauer und der Abschreibungshöhe nach § 7 EStG bilden.

Durch die Festlegung von Rahmensätzen für die Abschreibung wird zwar die Gleichmässigkeit der Besteuerung

1) Heigl, Anton: a.a.O., S.61

2) BFH v. 11.2.1955, BStBl 1955 III, S.168

erung gefördert, weil für alle Steuerpflichtigen diese Rahmensätze massgebend sind, andererseits werden Abnutzungen, die ausserhalb dieses Rahmens liegen, nur berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige in der Lage ist, diese erhöhte Abnutzung im Einzelfall zu beweisen. Insofern setzen Abschreibungs-festsätze einer differenzierenden Besteuerung Grenzen.

Richtsätze werden für die Ermittlung des Reingewinns, des Halbreingewinns, des Rohaufschlags und des Rohgewinns angewandt.

Die Typisierung durch Richtsätze hat grosse Ähnlichkeit mit der Typisierung durch AfA-Sätze. Auch hier erfolgt die Steuerbelastung nach Rahmensätzen, die einen Mittelsatz nach oben und unten abschliessen.

Die Gleichmässigkeit der Besteuerung wird beeinträchtigt, "weil viele gewerbetreibende Steuerpflichtige tatsächlich eine andere steuerliche Leistungsfähigkeit aufweisen als die durch die Richtsätze fungierte".¹⁾

Zusammenfassend kann für alle drei Arten der Typisierung festgestellt werden, dass Typen, auch wenn sie auf einer grossen Zahl von Untersuchungen oder "üblichen" Fällen basieren, nie allen vorkommenden Erscheinungen gerecht werden können.

Sie verhindern eine Anpassung der Einkommensteuerlast an die individuelle Leistungskraft des Steuerpflichtigen und sind so eine Schranke für sozialpolitische Zielsetzungen im Einkommensteuerrecht.

1) Heigl, Anton: a.a.O., S.81.

II. Wirtschaftspolitische Zielsetzungen als Grenzpfähle

Die Steuer als Instrument der Wirtschaftspolitik kann sowohl bewegungspolitische als auch strukturenpolitische Veränderungen zur Folge haben.

"Weil die Steuer ein Geldentzug aus der Privatwirtschaft ist, beeinflusst und gestaltet sie die Bewegungsvorgänge von Geld und Gütern in der Volkswirtschaft, indem sie teils jeden Bewegungsstrom für sich und teils durch den Geldstrom auch den Güterstrom lenkt."¹⁾

Die Konjunkturpolitik gehört zu denjenigen bewegungspolitischen Problemen, die die sozialpolitische Effizienz der Besteuerung am ehesten überlagern und beschränken können.

Steuerpolitik mit konjunkturpolitischer Ausrichtung²⁾ soll die wirtschaftliche Stabilität bei einem hohen Beschäftigungsniveau sichern. Ziel ist das wachsende reale Volkseinkommen pro Kopf der Bevölkerung.

Da - wenn man den Gedankengängen der Fiscal Policy folgt - die gesamtwirtschaftliche Entwicklung entscheidend durch die Verbrauchsneigung und die Investitionsneigung bestimmt wird,³⁾ müssen steuerliche

1) Tautscher, Anton: a.a.O., S.241.

2) Die ideologischen und materiellen Voraussetzungen, die für die Zuweisung konjunkturpolitischer Aufgaben an die Finanzpolitik Bedingung sind, erläutert Neumark in seinem Aufsatz: Die Bedeutung der staatlichen Finanzpolitik, in: Beihefte der Konjunkturpolitik, Bd. II, Berlin 1957, S.10/11.

3) Neumark, Friedrich: Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung, in: Handwörterbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1957, S.10/11.

Massnahmen mit konjunkturpolitischer Zielsetzung diese beiden Grössen so verändern, dass ihre Kombination ein stetiges Wachstum des Sozialprodukts ermöglicht.

Bezeichnend für die derzeitige konjunkturelle Situation in der Bundesrepublik ist der Gesetzesentwurf zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes und des Wohnungsbauprämiengesetzes,¹⁾ der Massnahmen zur Dämpfung der Konjunktur vorsieht.

Für die Einkommensteuer sind u.a. folgende Änderungen beabsichtigt: Die Herabsetzung des Satzes für die degressive Abschreibung, die Einschränkung der erhöhten Absetzung für Wohngebäude (§ 7 b), die Erhöhung des Rechnungszinsfusses zur Berechnung der Rückstellungen für Pensionsanwartschaften auf mindestens 5,5 %, die Verlängerung der Festlegungsfrist für Bausparverträge, die Einschränkung der Absetzbarkeit von Betriebsausgaben.

Die Senkung der degressiven Abschreibesätze auf höchstens das Zweifache des linearen Abschreibungssatzes jedoch nicht mehr als 20% soll abschwächend auf die Investitionsneigung wirken.

Die Einschränkung der Absetzung nach § 7 b EStG sieht statt einer 10%igen Abschreibung von den Herstellungskosten in den ersten beiden Jahren einen Satz von 7,5% vor. Der restliche steuerbegünstigte Zeitraum soll von 10 auf 6 Jahre verkürzt werden, dafür

 terbuch der Finanzwissenschaft, 1.Bd., Tübingen
 1952, S.627.

- 1) Böttcher-Werther: Neue steuerliche Massnahmen zur Dämpfung der Konjunktur, in: Rechts- und Wirtschafts-
 praxis, Stuttgart 1960, Einkommensteuer II B 15/60.

können aber in diesen Jahren 4% statt wie bisher 3% abgeschrieben werden. Ziel der Massnahme soll eine gewisse Abschwächung der Konjunktur auf dem Wohnungsbausektor sein. Die Leidtragenden wären allerdings die mittleren Einkommensempfänger, bei ihnen kam diese Vergünstigung seither zu besonderer Auswirkung. Jedoch ist die Beschneidung der Vergünstigung verhältnismässig bescheiden beabsichtigt, wohl gerade um einen Kompromiss zwischen sozialen und konjunkturellen Absichten zu schliessen.

Ob deshalb das weitere Ziel erreicht wird, Missbrauch des § 7 b durch finanzstarke Steuerpflichtige zu verhindern, ist zu bezweifeln. Nach wie vor wird es Bauherrn geben, die die Abschreibungssätze ausnutzen und das mit Hilfe der steuerlichen Vergünstigung errichtete Wohngebäude wieder verkaufen.

Die Festlegungsfrist für Bausparverträge soll von fünf auf acht Jahre verlängert werden. Beträge, die später als fünf Jahre nach Vertragsschluss geleistet werden, sollen nur insoweit abzugsfähig sein, als sie das anderthalbfache des durchschnittlichen Jahresbetrages der ersten 5 Jahre nicht übersteigen. Durch diese verlängerte Sparfrist würden die gesparten Einkommensteile länger als seither dem Konsum entzogen.

Die Erhöhung des Rechnungszinsfusses zur Berechnung der Rückstellungen für Pensionsanwartschaften hätte zur Folge, dass die zulässigen Zuführungen zu der Rückstellung gleichmässig so zu kürzen sind, dass die Rückstellung im Zeitpunkt des vertraglich vorgesehenen Eintritts des Versorgungsfalles den sich unter Zugrundelegung eines Rechnungszinsfusses von 5,5% ergebenden Barwert der künftigen Pensionsleistung nicht übersteigt.

Mit dieser Bestimmung soll die Selbstfinanzierung, insbesondere bei Grossunternehmen, beschränkt werden.

Zu der Einschränkung der Absetzbarkeit von Betriebsausgaben, die verschwenderischem Betriebsaufwand eine Grenze setzen soll, verweisen wir auf die Ausführungen auf Seite 79 ff.

Die heterogenen Zwecke der Besteuerung bringen es mit sich, dass wir die Frage stellen müssen, ob die konjunkturpolitische Zielsetzung die sozialpolitische Effizienz der Einkommensteuer beeinträchtigt.

In der augenblicklichen Konjunkturlage ist dies offensichtlich der Fall. Es werden Investitionsneigung und Verbrauchsneigung zugunsten des Sparnes beeinflusst, das bedeutet, dass unter Umständen Steuern erhoben werden, deren Einnahmebetrag über dem nach haushaltsmässigen Gesichtspunkten erforderlichen Niveau liegt. Soziale Forderungen treten gegenüber konjunkturellen Forderungen in den Hintergrund.

Jedoch brauchen die "immanenten Widersprüche, mit denen eine konjunkturell orientierte Steuerpolitik zu rechnen hat",¹⁾ nicht immer zur Wirkung kommen. In Zeiten der Depression können die konjunkturellen und die sozialen Ziele der Besteuerung gleichgerichtet sein, denn der konjunkturpolitische Effekt der Besteuerung wird durch Anregung des Konsums und der Investitionen erreicht, d.h. Steuersenkungen, erhöhte Freibeträge, Tarifiermässigungen, Abschreibungserleichterungen etc. müssen wirksam werden. Da die Anregung von Investitionen aber wichtiger ist als die Ausweitung des Konsums, ist die soziale Bedeutung der Steuersenkungen meist gering gegenüber der konjunkturpolitischen Wichtigkeit.

Die Problematik, die sich aus den verschiedenen Zielsetzungen der Besteuerung ergibt, beruht vor allem

1) Neumark, Friedrich: a.a.O., S.629.

auf der Grössenordnung des Einwirkungsfaktors Steuer. Der Hegel'sche Satz vom Umschlagen der Quantität in die Qualität hat auch hier seine Gültigkeit.

Als die Einkommensteuer am Anfang des 20. Jahrhunderts noch eine kaum spürbare Belastung war, die auf einen Teil der Bevölkerung beschränkt blieb, war auch ihre konjunkturelle und soziale Effizienz entsprechend gering.

Heute erfasst die Einkommensteuer einen weitaus grösseren Personenkreis, ihre Sätze sind gegenüber früher um ein Vielfaches gestiegen. Die Folge ist eine intensive Einwirkungsmöglichkeit auf Konjunkturverlauf und Sozialstruktur. Eine volle Realisierung der sozialen und der konjunkturellen Zwecke der Besteuerung ist nicht möglich. Zwischen der Forderung nach Wohlstand und der Forderung nach Gleichheit muss ein Kompromiss geschlossen werden.

III. Fiskalische Notwendigkeiten als Beschränkungsfaktoren

Die traditionelle, fiskalische Zielsetzung der Finanzpolitik dient einmal der Bereitstellung von Geldmitteln, die der Staat zur Durchführung seiner Aufgaben benötigt, zum anderen der rationellen Verwendung dieser Geldmittel. Ziel der fiskalischen Finanzpolitik ist es "die zur Erfüllung der festgelegten Staatsaufgaben erforderlichen Geldmittel in ausreichendem Umfang und mit geringstem Aufwand zu beschaffen und sie optimal zu verwenden im Hinblick auf die Erfüllung der

Aufgaben."¹⁾

Die festgelegten Staatsaufgaben ergeben sich aus der Hoheitsfunktion des Staates, seiner Sorge für Sicherheit, Recht und Organisation. Es müssen also Mittel bereitgestellt werden für Aussenpolitik und nationale Verteidigung, Gerichtsbarkeit und Polizei, für Verwaltung, Sozialaufwendungen, Kultur- und Erziehungsbedarf, für Krisenbekämpfung, Koordinierung des privatwirtschaftlichen mit dem öffentlich-wirtschaftlichen Sektor und - für die Bundesrepublik in den letzten 15 Jahren besonders bedeutungsvoll - für den Wiederaufbau.

Die Grösse des öffentlichen Bedarfs wird durch den Haushaltsplan, das Budget, festgestellt. Das Budget ist "der geldliche Ausdruck der politischen Willensbildung"²⁾ oder, anders ausgedrückt ist "das Budget ein quantitativ messbarer politischer Plan".²⁾ Es ist zwar komprimierbar, aber nur bis zu einer Art "von staatlichem Existenzminimum, dessen Nichtberfriedigung Dasein und Funktion des Staates in Frage stellen würde."³⁾

So betrugen die Ausgaben von Bund und Ländern in Westdeutschland im Rechnungsjahr 1957⁴⁾ in Mill.DM:

1) Haller, Heinz: a.a.O., S.125.

2) Sultan, Herbert: Finanzwissenschaft und Soziologie, Handbuch der Finanzwissenschaft Bd.I, Tübingen 1952, S.80/81.

3) Neumark, Friedrich: Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.I, Tübingen 1952, S.607.

4) Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1959, Stuttgart und Mainz 1959, S.366/367.

	in Mill.DM	
	(Bund)	(Länder)
für Personalaufwand	1 923,0	6 791,4
für Zuweisungen an Träger der Sozialversicherung	4 704,1	
für Renten und Unter- stützungen	5 372,6	
für Leistungen an auslän- dische Streitkräfte	2 107,8	
für Neu- und Wiederaufbau, Erweiterungs- und Umbauten, grosse Instandsetzungen	1 127,8	653,3
für Verteidigung	7 574,6	

Von den Gesamtausgaben (Bund, Länder und Gemein-
den) in Höhe von 66 075,9 wurden durch Steuern 50 112,0
gedeckt, der Anteil der Lohnsteuer daran betrug 5 243,7,
der veranlagten Einkommensteuer 5 705,4.

Aus diesen Zahlen ist zu ersehen, dass eine be-
stimmte Höhe des Steueraufkommens erforderlich ist. Je
höher die Beträge sind, die aus deckungspolitischen
Gründen aufgebracht werden müssen, desto begrenzter
ist die Ausprägung sozial motivierter Steuermassnah-
men wie Tarifsenkung, Erhöhung der Frei- und Abzugs-
beträge etc. Dieser Konflikt "zwischen dem sozial Er-
wünschten und dem ökonomisch-fiskalisch Möglichen oder
Notwendigen"¹⁾ lässt sich nicht umgehen.

1) Neumark, Friedrich: Grundsätze und Arten der
Haushaltführung und Finanzbedarfsdeckung, a.a.O.,
S.663.

Dabei darf allerdings nicht vergessen werden, dass die Höhe dieses Gesamtaufkommens auch wieder aus sozialen Gründen notwendig sein kann. Dies zeigen die Zahlen der Aufwendungen für Renten, Unterstützungen, Zuwendungen an Träger der Sozialversicherung.

Schlussbetrachtung

Für alles politische Handeln sind drei Momente wesentlich:¹⁾ die Situation, in der es wurzelt, die Ziele, die es sich setzt und die Mittel, welche den Zwecken adäquat sein müssen.

Die konkrete Situation, in der sich die westdeutsche Wirtschaft heute befindet, ist die der Hochkonjunktur. Ein ständig wachsendes Sozialprodukt bietet die Gewähr für eine gesunde Basis sozialpolitischer Bemühungen.

Ziel der sozialen Marktwirtschaft ist es, auf der Grundlage der Wettbewerbswirtschaft die freie Initiative mit einem durch die marktwirtschaftliche Leistung gesicherten sozialen Fortschritt zu verbinden. Die Vergrößerung des Sozialprodukts ist in der sozialen Marktwirtschaft ex definitione sinnlos, wenn nicht die "Erhöhung der Verteilungsgerechtigkeit"²⁾ angestrebt wird.

Jecht³⁾ warnt davor, "sich an den Zahlen des volkswirtschaftlichen Wachstums zu berauschen und ihre Steigerung als höchstes Ziel allen Strebens zu proklamieren" ... vielmehr besteht die Aufgabe der Wirtschaftspolitik darin, "einen Ausgleich zu finden zwischen dem weiteren Wachstum und einer Verteilung

-
- 1) Macchiavellizitiert in v.Beckerath, Erwin: Politik und Wirtschaft: ist eine rationale Wirtschaftspolitik möglich? in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge, Bd.13, Berlin 1957, S.27.
 - 2) Haller, Heinz: a.a.O., S.218.
 - 3) Jecht, Horst: Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge, Bd.13, Berlin 1957, S.147/148.

des Volkseinkommens im Einklang mit der auch heute gültigen Idee der sozialen Gerechtigkeit." Das bedeutet, dass die quantitative Zielsetzung der Maximierung des Volkseinkommens modifiziert wird durch die qualitative Zielsetzung, die Verteilung des Volkseinkommens im Sinne einer grösseren Gleichmässigkeit zu beeinflussen.¹⁾

Die wirtschaftspolitischen Mittel, die für Veränderungen im ökonomisch-sozialen Bereich zur Verfügung stehen, sind nach Charakter und Wirkungsgrad vielfältig.

Im letzten Jahrzehnt wurde in Westdeutschland die Steuergesetzgebung als Mittel der Wirtschafts- und Sozialpolitik in grösstem Ausmass eingesetzt. Die Einkommensteuer spielte dabei eine hervorragende Rolle, da sie durch die Grösse ihres Aufkommens besonders geeignet ist, nicht nur auf Teilgebiete des Wirtschaftslebens einzuwirken, sondern die gesamte Wirtschaftsstruktur und die Bewegungsabläufe in gewünschte Bahnen zu lenken, die Vielfalt der Erscheinungen auf allen Lebensgebieten zu berücksichtigen und ökonomisch und sozial relevante Wirkungen hervorzurufen.

1) Neumark, Friedrich: Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.I, Tübingen 1952, S.608.

Jedoch ist bei der Variation der finanzpolitischen Zwecke die Steuerpolitik oft überfordert und durch die "Interdependenz der ökonomischen Phänomene" kann es zu Zweckkollisionen kommen.

Insoweit also soziale Postulate durch ausserhalb der Steuergesetzgebung liegende wirtschaftspolitische Instrumente erfüllt werden können, sollten die Konsequenzen gezogen werden. So können z.B. Sparförderung, Anregung des Wohnungsbaues, Vergünstigungen für bestimmte Einkunftsarten auf dem Weg über Prämien, Subventionen oder preisrechtliche Vorschriften erreicht werden.

Der Grundsatz jeder sozial bestimmten Steuergesetzgebung ist die geringere Belastung der "Armen" und die höhere Belastung der "Reichen". Aber das Bemühen "für die Verteilung der Steuerlasten einen gerechten Schlüssel zu finden, ist hoffnungslos."¹⁾ Immer hat die Begünstigung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen zur Folge, dass Vorteile für die einen zu Nachteilen für die anderen werden. Aus diesem Grund ist eine einseitig sozial motivierte Steuergesetzgebung nicht wünschenswert.

Der "Eigenfiskalismus",²⁾ der sich in der "Tendenz zur Identifizierung der jeweiligen privatwirtschaftlichen Interessen mit volkswirtschaftlichen Inter-

1) Föhl, Carl: Über die Möglichkeit einer Beeinflussung der Vermögensbildung, in: Finanzarchiv Bd.19, Tübingen 1958/59, S.144.

2) Herrmann, Theodor: Die Immanenz des Menschlichen, in: Von der Anwendung und Auslegung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S.18.

essen" ¹⁾ zeigt, ist abzulehnen, denn dabei kommt es "zum Wettlauf aller gegen alle, zu Sonderwünschen und Sondervergünstigungen, deren es unzählige Beispiele auf steuerlichem Gebiet gibt ... Der Gruppenegoismus wird zum Interessenklüngel. Und der Leidtragende all dieser Interessen- und Machtkämpfe ist letzten Endes immer die Masse der Normalsteuerpflichtigen, die die Sondervergünstigungen einzelner Gruppen mit dem Preis einer nicht realisierbaren allgemeinen Tarifsenkung bezahlen. Egoismus und Altruismus sind unvereinbare Gegensätze auf menschlichem wie auf steuerlichem Gebiet." ²⁾

Eucken hat den Satz geprägt: Es gibt nichts, was nicht sozial wichtig wäre. ³⁾ Richtig verstanden, ist Sozialpolitik für ihn universaler Art. "Aber auch sie muss im Sinne der ordnungspolitischen Gesamtentscheidung gestaltet werden, wenn sie Erfolg haben will und wenn sie die übrige Ordnungspolitik nicht durchkreuzen und neue Formen der sozialen Frage hervorrufen soll."

Dies gilt auch für sozialpolitisch bedingte Bestimmungen im Einkommensteuerrecht. Sozialpolitische und wirtschaftspolitische Ideale sind bestimmende Komponenten für die Gestaltung steuerlicher Rechtsnormen. Nur die Koordinierung beider Zielsetzungen innerhalb der Gesamtkonzeption der sozialen Marktwirtschaft kann zu befriedigenden Ergebnissen führen.

Die Schwierigkeit in der politischen Realität liegt nicht in der Anerkennung der Berechtigung so-

-
- 1) Paulsen, Andreas: Wirtschaftliche und soziale Grundprobleme stetigen Wirtschaftswachstums, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd.15, Berlin 1959, S.32.
 - 2) Herrmann, Theodor: a.a.O., S.18.
 - 3) Eucken, Walter: a.a.O., S.179.

zialpolitischer Zwecke im Einkommensteuerrecht, sondern in der Abgrenzung des Ausmasses ihrer Verwirklichung.

Die Gestaltung der Steuergesetzgebung ist eine politische Entscheidung und als solche Ausdruck unterschiedlicher Wertvorstellungen. Da kein allgemein gültiger Wertmassstab gefunden werden kann, wird die rechtliche Formgebung sozialpolitischer Ideen immer von den vorherrschenden geistig-politisch-sozialen Ideologien und ihrer materiellen Machtverkörperung abhängig sein.

Literaturverzeichnis

I. Bücher, Dissertationen, Kommentare

- Achinger, Hans: Sozialpolitik als Gesellschafts-
politik, Hamburg 1958
- Amonn, Alfred: Grundsätze der Finanzwissen-
schaft I, Bern 1947
- Becker Enno: Die Grundlagen der Einkommen-
steuer, München und Berlin 1940
- Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz, Berlin
und Frankfurt/Main 1955 und 1960
- Böhm, Franz: Wirtschaftsordnung und Staats-
verfassung, Tübingen 1950
- Boettcher-Grass: Die Ehegattenbesteuerung, Stutt-
gart 1957
- Bühler, Ottmar: Kommentar zum 2. Teil der Reichs-
verfassung, 2. Bd., Berlin 1930
- Bühler-Strickrodt: Steuerrecht Bd. 1, Wiesbaden 1959
- Eucken, Walter: Die Grundlagen der Nationalöko-
nomie, Godesberg 1947 und Berlin-
Göttingen-Heidelberg 1950
- Eucken, Walter: Grundsätze der Wirtschaftspoli-
tik, Hamburg 1959
- Felix, Günter: Ermessensausübung im Steuerrecht.
Düsseldorf 1955

- Forsthoff, Ernst: Verfassungsprobleme des Sozialstaates, Münster 1954
- Gerloff, Wilhelm: Die öffentliche Finanzwirtschaft Bd.1, Frankfurt/Main 1947
- Haas-Martin: Steuerermässigung durch Sonderausgaben, Heidelberg 1958
- Haller, Heinz: Finanzpolitik, Grundlagen und Hauptprobleme, Tübingen 1957
- Heigl, Anton: Die Typisierung im Steuerrecht, Diss. München 1958
- Heissmann, Ernst: Die steuerliche Neuordnung der betrieblichen Altersversorgung, Berlin, Baden-Baden 1959
- Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln 1958
- Hoeres, O.J.: Steuervorteile bei Rücklagen und Rückstellungen, München 1959
- Huber, Hans: Wirtschaftsverwaltungsrecht 1.Bd., Tübingen 1953
- Jecht, Horst: Finanzpolitik und Kapitalbildung, Tübingen 1958
- Keynes, J.M.: A Treatise on Money, London 1930
- Keynes, J.M.: The General Theory of Employment, Interest and Money, London 1936
- Köhler, Alo: Die Einkommensteuer 1958/59,

- Neuwied am Rhein, Berlin, Darmstadt 1959
- Knapp-Brockhoff: Die Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, München und Berlin 1958
- Krill, Edgar: Die Einkommensteuer der Land- und Forstwirtschaft, Herne und Berlin 1954
- Littmann, Konrad: Zunehmende Staatstätigkeit und wirtschaftliche Entwicklung, Köln und Opladen 1957
- Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1959
- Lotz, Walter: Finanzwissenschaft, Tübingen 1917
- Loewer, Albrecht: Sonderausgaben und aussergewöhnliche Belastungen, Ludwigshafen, Bd.69 der Bücherei für Wirtschafts- und Steuerrecht
- von Mangoldt-Klein: Das Bonner Grundgesetz, Berlin und Frankfurt 1957
- Mann, Friedrich Karl: Steuerpolitische Ideale, Jena 1937
- Mann, Gerhard: Dogmenanalytische Untersuchung der Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre in Westdeutschland nach dem 2.Weltkrieg, München 1956
- Maunz, Theodor: Deutsches Staatsrecht, München und Berlin 1957

- | | |
|---------------------|---|
| Miksch, Leonhard: | Wettbewerb als Aufgabe, Godesberg 1947 |
| Neumark, Friedrich: | Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947 |
| Preiser, Erich: | Die Zukunft unserer Wirtschaftsordnung, Göttingen 1955 |
| Radbruch, G.: | Rechtsphilosophie, Stuttgart 1956 |
| Schmölders, Günter: | Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1958 |
| Schmoller Gustav: | Die soziale Frage, München und Leipzig 1918 |
| Schmoller Gustav: | Zur Sozial- und Gewerbepolitik der Gegenwart, Leipzig 1890 |
| Schumpeter, Josef: | Sozialpolitik und Sozialreform, Aufsätze zu Soziologie, Tübingen 1953 |
| Spitaler Armin: | Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Köln 1954 |
| Tautscher, Anton: | Die öffentliche Wirtschaft, Berlin 1953 |
| Wagner, Adolph: | Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie, Finanzwirtschaft, Leipzig 1902 |
| Weber, Max: | Die Wirtschaft und die gesellschaftlichen Ordnungen und Mächte, Tübingen 1921 |

- Weber, Max: Gesammelte Aufsätze zur Wissen-
schaftslehre, Tübingen 1951
- Weber, Wilhelm: Wirtschaftswissenschaften von
heute, Wien 1953
- v.Wiese, Leopold: System der allgemeinen Soziologie
Berlin 1955
- Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung:
Die Europäische Wirtschaftsge-
meinschaft, Kommentar zum Vortrag,
Berlin und Frankfurt/Main 1960
- v. Zwiedineck-Südenhorst, Otto: Sozialpolitik, Leipzig
und Berlin 1911
- v. Zwiedineck-Südenhorst, Otto: Mensch und Wirtschaft
Bd.I, Berlin 1955
- II. Artikel, Aufsätze, Beiträge zu Festschriften,
Sammelwerken und Handbüchern
- Ballerstedt, Kurt: Wirtschaftsverfassungsrecht, in:
Die Grundrechte, 3.Band, 1.Halb-
band, Berlin 1958
- v.Beckerath, Erwin: Politik und Wirtschaft: ist eine
rationale Wirtschaftspolitik mög-
lich? in: Schriften des Vereins
für Socialpolitik, Neue Folge
Bd.13, Berlin 1957
- Bickel, Wilhelm: Finanzpolitische Bedingungen ste-

- tigen Wirtschaftswachstums, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd.15, Berlin 1959
- Böhm, Franz: Freiheitsordnung und soziale Frage, in: Grundsatzfragen der Wirtschaftsordnung, Berlin 1954
- Böttcher-Werther: Neue steuerliche Massnahmen zur Dämpfung der Konjunktur, in: Rechts- und Wirtschaftspraxis, Einkommensteuer II B 15/60
- Briefs, Götz: Sinnvolle und sinnwidrige Sozialpolitik, Stuttgarter Zeitung v. 26.1.1959
- Bühler, Ottmar: Art.134, Gleichheit in der Lastenverteilung. Die Grundrechte und Grundpflichten in der Reichsverfassung, Kommentar zum 2.Teil der Reichsverfassung, Bd.II, Berlin 1930
- Eucken, Walter: Die Wettbewerbsordnung und ihre Verwirklichung, in: Ordo Bd.II,
- Föhl, Carl: Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv Bd.14, Tübingen 1953/54
- Föhl, Carl: Über die Möglichkeit einer Beeinflussung der Vermögensbildung

- und ihrer Verteilung, in: Finanzarchiv Bd.19, Tübingen 1958/59
- Forsthoff, Ernst: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 12, Berlin 1954
- Gast, Georg: Finanzpolitische Probleme des gemeinsamen Marktes, in: Finanzarchiv Bd.20, Tübingen 1959
- Grünwald, M.: Marx über Steuerreformen, in: Die Neue Zeit, XVIII.Jahrgang, Bd.2, Stuttgart 1900
- Häusser, Karl und Richter, Rudolf: Zum Problem der Einkommensteuerüberwälzung, in: Finanzarchiv Bd.16, Tübingen 1955/56
- Haller, Heinz: Bemerkungen zur progressiven Besteuerung, in: Finanzarchiv Bd.20, Tübingen 1959
- Max, Karl: Unternehmenserhaltung und Gewinnbesteuerung, in: Finanzarchiv Bd.20, Tübingen 1959
- Hensen, Hartmut: Umverteilungsprobleme der Sozialleistungen, in: Der Volkswirt Nr.51/52 v.20.12.1958
- Herrmann, Theodor: Die Immanenz des Menschlichen, in: Von der Anwendung und Ausle-

- gung der Steuergesetze, Stuttgart 1958
- Huber, Hans: Soziale Verfassungsrechte? in: Die Freiheit des Bürgers im Schweizerischen Recht, Zürich 1948
- Jecht, Horst: Der Problemkreis "Besteuerung und Wirtschaftspolitik" in der deutschen finanzwissenschaftlichen Literatur, in: Finanzarchiv Bd. Tübingen 1959
- Jecht, Horst: Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd.13, Berlin 1957
- Jecht, Horst: Die Bundessteuerreform 1954, in: Finanzarchiv Bd.16, Tübingen 1955/56
- Jecht, Horst: Zur Geschichte und Problematik mittelstandsorientierter Steuerpolitik, in: Finanzarchiv Bd.19, Tübingen 1958/59
- Klein, Friedrich: Grundgesetz und Steuerreformen, in: Finanzarchiv Bd.2, Tübingen 1959
- Koch, Woldemar: Artikel Steuerpolitik in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Tübingen-Stuttgart-Göttingen 1956

- Krelle, Wilhelm: Zur Wirkung der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv Bd.16, Tübingen 1955/56
- Krelle, Wilhelm: Bestimmungsgründe der Einkommensverteilung in der modernen Wirtschaft, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd.13, Berlin 1957
- Krüger, Herbert: Wirtschaftsverfassung, Wirtschaftsverwaltung, Rechtsstaat, in: Der Betriebsberater 1953, S.565-568
- Laufenburger Henry: Die Einkommensbesteuerung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.II, Tübingen 1956
- Molitor, Bruno: Soziale Marktwirtschaft, in: Hamburger Jahrbücher für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 3.Jahrg. Tübingen 1958
- Müller-Armack, Alfred: Soziale Marktwirtschaft, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1956
- Neisser, Hans: Kreislauftheoretisches zur Gewinnsteuer, in: Finanzarchiv Bd.14, Tübingen 1953/54
- Neumark, Friedrich: Aktuelle Budget- und Steuerfragen, in: Finanzen und Steuern, Heft 25

- Neumark, Friedrich: Grundsätze und Arten der Haushaltungsführung und Finanzbedarfsdeckung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Bd.I, Tübingen 1952
- Neumark, Friedrich: Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft Bd.I, Tübingen 1952
- Neumark, Friedrich: Artikel Steuer I, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1956
- Neumark, Friedrich: Die Bedeutung der staatlichen Finanzpolitik in einer stetig wachsenden Wirtschaft, in: Beihefte der Konjunkturpolitik, Heft 2, Berlin 1957
- Paulick, Heinz: Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, sein Inhalt und seine Grenzen, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Köln 1954
- Pohmer, Dieter: Gesichtspunkte zur Besteuerung der Haushaltungen, in: Steuer und Wirtschaft, XXXV. Jg. 1958 Teil I
- Paulsen, Andreas: Wirtschaftliche und soziale Grundprobleme stetigen Wirtschaftswachstums, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd.15, Berlin 1959

- Reuß, Wilhelm: Die Organisation der Wirtschaft,
in: Die Grundrechte, 3.Bd., 1.Halb-
band, Berlin 1958
- Rüstow, Hans-Joachim: Gewinnbesteuerung und Einkommens-
verteilung, in: Finanzarchiv
Bd.14, Tübingen 1953/54
- Sultan, Herbert: Finanzwissenschaft und Soziolo-
gie, in: Handbuch der Finanzwis-
senschaft Bd.I, Tübingen 1952
- Scheuner, Ulrich: Die institutionellen Garantien
des Grundgesetzes, in: Recht-
Staat-Wirtschaft, IV, 1953
- Schmidt, Kurt: Zum Problem der Zweckkollisionen
in der modernen Steuerpolitik,
in: Finanzarchiv Bd.19, Tübingen
1958/59
- Schmölders, Günter: Steuersystem und Steuersystematik,
in: Handbuch der Finanzwissen-
schaft Bd.II, Tübingen 1956
- Schneider, Paul: Adolph Wagner als Finanztheoreti-
ker, in: Wirtschaftstheorie und
Wirtschaftspolitik, Berlin 1951
- Tautscher Anton: Geschichte der Finanzwissenschaft,
in: Handbuch der Finanzwissen-
schaft Bd.I, Tübingen 1952
- Terhalle, Fritz: Geschichte der deutschen öffent-
lichen Finanzwirtschaft vom Be-
ginn des 19.Jahrhunderts bis zum

gung der Steuergesetze, Stuttgart 1958

- Huber, Hans: Soziale Verfassungsrechte? in: Die Freiheit des Bürgers im Schweizerischen Recht, Zürich 1948
- Jecht, Horst: Der Problembereich "Besteuerung und Wirtschaftspolitik" in der deutschen finanzwissenschaftlichen Literatur, in: Finanzarchiv Bd. Tübingen 1959
- Jecht, Horst: Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd.13, Berlin 1957
- Jecht, Horst: Die Bundessteuerreform 1954, in: Finanzarchiv Bd.16, Tübingen 1955/56
- Jecht, Horst: Zur Geschichte und Problematik mittelstandsorientierter Steuerpolitik, in: Finanzarchiv Bd.19, Tübingen 1958/59
- Klein, Friedrich: Grundgesetz und Steuerreformen, in: Finanzarchiv Bd.2, Tübingen 1959
- Koch, Woldemar: Artikel Steuerpolitik in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Tübingen-Stuttgart-Göttingen 1956

- Krelle, Wilhelm: Zur Wirkung der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv Bd.16, Tübingen 1955/56
- Krelle, Wilhelm: Bestimmungsgründe der Einkommensverteilung in der modernen Wirtschaft, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd.13, Berlin 1957
- Krüger, Herbert: Wirtschaftsverfassung, Wirtschaftsverwaltung, Rechtsstaat, in: Der Betriebsberater 1953, S.565-568
- Laufenburger Henry: Die Einkommensbesteuerung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.II, Tübingen 1956
- Molitor, Bruno: Soziale Marktwirtschaft, in: Hamburger Jahrbücher für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 3.Jahrg. Tübingen 1958
- Müller-Armack, Alfred: Soziale Marktwirtschaft, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1956
- Neisser, Hans: Kreislauftheoretisches zur Gewinnsteuer, in: Finanzarchiv Bd.14, Tübingen 1953/54
- Neumark, Friedrich: Aktuelle Budget- und Steuerfragen, in: Finanzen und Steuern, Heft 25

RFH v. 1. Febr. 1940, RStBl 1940, 601
 RFH v. 20. Febr. 1941, RStBl 1941, 442
 RFH v. 19. Nov. 1941, RStBl 1942, 19
 RFH v. 21. Mai 1942, RStBl 1942, 578

3. Urteile des Bundesfinanzhofs

BFH v. 1. Dez. 1950, BStBl 1951, 21
 BFH v. 20. Nov. 1952, BStBl 1953 III, 36
 BFH v. 10. April 1953, BStBl 1953 III, 142
 BFH v. 5. Mai 1953, BStBl 1953 III, 224
 BFH v. 25. Juni 1953, BStBl 1953 III, 281
 BFH v. 16. Dez. 1954, BStBl 1955 III, 73
 BFH v. 20. Jan. 1955, BStBl 1955 III, 74
 BFH v. 11. Febr. 1955, BStBl 1955 III, 168
 BFH v. 29. Sept. 1955, BStBl 1955 III, 330
 BFH v. 3. Nov. 1955, BStBl 1955 III, 389
 BFH v. 10. Nov. 1955, BStBl 1956 III, 361
 BFH v. 19. April 1956, DB 1956, 538
 BFH v. 28. Mai 1956, DB 1956, 538
 BFH v. 19. 7. 1956, BStBl 1956 III, 282

BFH v. 8.Nov. 1956,	BStBl 1957 III, 86
BFH v.18.Januar 1957,	BStBl 1957 III, 89
BFH v. 1.Febr. 1957,	BStBl 1957 III, 104
BFH v.15.Februar 1957	BStBl 1957 III, 117
BFH v. 8.März 1957,	BStBl 1957 III, 185
BFH v.21.März 1957,	BStBl 1957 III, 235
BFH v.28.März 1957,	BStBl 1957 III, 192
BFH v.18.April 1957,	BStBl 1957 III, 210
BFH v.28.6.1957,	BStBl 1957 III, 302
BFH v. 5.Juli 1957,	BStBl 1957 III, 279
BFH v.22.Aug.1957,	BStBl 1957 III, 254
BFH v. 5.Sept.1957,	BStBl 1957 III, 374
BFH v. 6.Sept.1957,	BStBl 1957 III, 387
BFH v.20.Sept. 1957,	BStBl 1957 III, 452
BFH v. 8.Okt. 1957,	BStBl 1957 III, 440
BFH v.28.Febr.1958,	BStBl 1958 III, 191
BFH v. 8.Jan. 1958,	BStBl 1958 III, 97
BFH v.24.Januar 1958,	BStBl 1958 III, 77
BFH v.14.März 1958,	BStBl 1958 III, 257
BFH v.27.März 1958,	BStBl 1958 III, 227

BFH v.30.April 1958,	BStBl 1958 III, 295
BFH v. 9.Mai 1958,	BStBl 1958 III, 302
BFH v.29.Aug. 1958,	BStBl 1958 III, 423
BFH v.26.Sept. 1958,	BStBl 1958 III, 466

Lebenslauf

Geboren am 11. Juni 1935 in Heilbronn am Neckar als Tochter des jetzigen Oberstudiendirektors Dr. Karl Flaig und seiner Ehefrau Selma geb. Wollstädter.

Von 1941 bis 1945 Besuch der Volksschule in Ludwigsburg und in Locherhof bei Rottweil, von 1946 bis 1954 Besuch des Gymnasiums in Stuttgart und Ludwigsburg. Reifeprüfung 1954 am Goethe-Gymnasium Ludwigsburg.

Studium der Betriebswirtschaftslehre ab Sommersemester 1954 bis Sommersemester 1955 an der Technischen Hochschule Stuttgart, ab Wintersemester 1955/56 bis zur Diplomprüfung für Kaufleute nach siebensemestrigem Studium im Oktober 1957 an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

Praktische Tätigkeit während des Studiums bei Banken und bei der Finanzverwaltung.

Am Betriebswirtschaftlichen Institut der Universität München von März bis Dezember 1958 als wissenschaftliche Hilfskraft, seit Januar 1959 als Verwalterin einer wissenschaftlichen Assistentenstelle tätig.

München, den 20. Mai 1960

